

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Marleen Madisson

LAEVADE JA LENNUKITE PARDAVARUSTAMISE
MAKSUSTAMINE EUROOPA LIIDUS

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, Bac

Kaasjuhendaja:

Eve-Ly Kübard, Bac

Tallinn 2010

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: Mai 2010
Töö pealkiri: Laevade ja lennukite pardavarustamise maksustamine Euroopa Liidus	
Töö autor: Marleen Madisson	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal "Laevade ja lennukite pardavarustamise maksustamine Euroopa Liidus". Lõputöös on lisadeta 39 lehekülge. Töö on kirjutatud eesti keeles, võõrkeelne kokkuvõtte inglise keeles. Lõputöö koostamisel on kasutatud 35 allikat, millele on tekstis viidatud.</p> <p>Teema on aktuaalne, kuna Euroopa Liidu õigusaktid antud valdkonnas pole üheselt tõlgendatavad, see omakorda tekitab segadust riigisiseste normide kohaldamisel.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida laevade ja lennukite pardavarude maksustamist Euroopa Liidus. Selleks et töö eesmärki saavutada:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Antakse ülevaade pardavarustamise maksustamisest Euroopa Liidus.2. Antakse ülevaade, kuidas toimub pardavarustamine Eestis.3. Analüüsitakse pardavarustamise maksustamist Eestis. <p>Lõputöö praktiline väärtus seisneb erinevate riikide pardavarustamisest ülevaate andmisel.</p> <p>Autor jõudis järeldusele, et leidmaks parimat lahendust kehtiva süsteemi paremaks muutmiseks, tuleb esialgu välja otsida kõik Euroopa Liidu direktiividega kehtestatud normid ning seejärel saab nendest lähtuvalt luua riigisiseseid seadused ja juhendid. Eestis välja antud pardavarustamise juhendit võiks täiendada ning tolliformaalsusi lihtsustada, võrreldes teiste riikide praktikat Eestis kehtestatud süsteemiga.</p>	
Võtmesõnad: pardavarud, maksustamine, toll	
<i>Keywords: ships and aircraft stores, taxation, customs</i>	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

SISUKORD

MÕISTETE JA LÜHENDITE SELGITUS	4
SISSEJUHATUS	6
1 PARDAVARUSTAMISE MAKSUSTAMINE EUROOPA LIIDUS	8
1.1 Pardavarustamise maksustamine Soome, Rootsi ja Läti näitel	8
1.2 Pardavarustamise maksustamine Suurbritannia ja Saksamaa näitel.....	17
2 PARDAVARUSTAMISE MÕISTE JA MAKSUSTAMINE EESTIS	23
2.1 Pardavarustamise regulatsioon Eestis.....	23
2.2 Pardavarustamise maksustamine Eestis.....	29
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38
LISAD	41
Lisa 1 Kiri tolliasutustesse.....	41
Lisa 2 Rootsi tolli vastus	42
Lisa 3 Läti tolli vastus	43
Lisa 4 Suurbritannia tolli vastus	45
Lisa 5 Saksamaa tolli vastus.....	46

MÕISTETE JA LÜHENDITE SELGITUS

ATKEAS- alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus.

Kaasavõetavad varud- kaup, mis on ette nähtud reisijatele ja meeskonnaliikmetele müümiseks või tasuta üleandmiseks eeldusel, et see kaup võetakse vee- või õhusõidukist maale kaasa.¹

KMS- Eesti käibemaksuseadus.

Lisavarustus- tööriided, jalatsid, kajutite voodipesu, nõud ja muu ehk tooted, mille kasutusaeg on pikem, kui üks reis.²

Pardavarud- tarbe- ning kaasavõetavad varud.³ Samuti kõik esemed, välja arvatud käsipagas, mis on muude isikute kui reisijatega kaasas olevad ning lennuettevõtja post ja saadetised, mis on mõeldud õhusõiduki pardale võtmiseks, et reisijad või meeskond saaksid neid lennu ajal kasutada, tarbida või osta.⁴

Tarbevarud- varustus, kütus ja muu vee- või õhusõidukis kohapeal reisi ajal tarbimiseks vajalik kaup, mille impordib Euroopa Liidu liikmesriikide vahelisi reise teostava vee- või õhusõiduki tarbevaruks isik, kes seda vee- või õhusõidukit käitab. Seejuures varuosi ja lisavarustust tarbevaruks ei loeta.⁵

Tolliformaalsused- kõik toimingud, mida asjaomased isikud ja toll peavad läbi viima tollialaste õigusaktide järgimiseks.⁶

TS- Eesti tolliseadus.

¹ Varudele tolliformaalsuste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716, § 1 lg 3.

² Samas, § 1 lg 4.

³ EMTA, „Tarbe- ning kaasavõetavate varude ja vee- või õhusõiduki pardale toimetatavate varuosade ja lisaseadmete tolliformaalsuste teostamise juhend“, <www.emta.ee/doc.php?3954>, (16.01.10).

⁴ Komisjoni määrus (EÜ) nr 272/2009, 02.04.2009, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EÜ) nr 300/2008 lisas sätestatud tsiviillennundusjulgustuse ühiseid põhistandardeid, art 2 p 2.

⁵ Tolliseadus, 13.04.2004, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 28, 188 ... RT I 2009, 36, 234, § 57 lg 1.

⁶ Samas, § 2 lg 10.

Varuosad- laevale veetavad tarvikud, mis on ette nähtud laeva remontimiseks, näiteks mootori osad, värvid ja korrosioonitõrjevahendid.⁷

Ühenduse kaup- täielikult ühenduse tolliterritooriumil saadud kaup, millele ei ole lisatud väljaspool ühenduse tolliterritooriumi asuvatest riikidest või territooriumidelt imporditud kaupa; väljastpoolt ühenduse tolliterritooriumi asuvatest riikidest või territooriumidelt sellele territooriumile toodud ja vabasse ringlusse lubatud kaup või ainult ühenduse tolliterritooriumil saadud või toodetud kaup.⁸

Ühenduseväline kaup- on kaotanud ühenduse kauba tollistaatuse või pole ühenduse kaup.⁹

⁷ Varudele tolliformaalsuste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716, § 1 lg 5.

⁸ Nõukogu määrus (EÜ) nr 2913/1992, 12.10.1992, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, EÜT L 302, 19.10.1992, art 4 p 18.

⁹ Samas, art 4 p 19.

SISSEJUHATUS

Kaubavahetus riikide vahel suureneb iga päevaga ning üldjuhul on selge, kuidas erinevaid kaupu maksustatakse. Laevadel ja lennukitel on reisi meeldivamaks muutmiseks kaasas mitmesuguseid kaupu, mida käsitletakse pardavarudena. Lähtuvalt sellest, et laev ega lennuk ei pruugi reisi jooksul viibida ühe riigi piires või isegi ühenduse territooriumil, siis on oluline teada, kuidas toimub laevadele ja lennukitele laaditava ning seal kasutatava kauba käsitlemine ja maksustamine.

Teema on aktuaalne, kuna Euroopa Liidu õigusaktid antud valdkonnas pole üheselt tõlgendatavad, see omakorda tekitab segadust riigisiseste normide kohaldamisel. Eestis on pardavarustamise kohta välja antud määrused, mille järgi töötatakse, kuid samas puudub infomatsioon, kuidas toimitakse teistes Euroopa Liidu riikides. Töös käsitletakse eelkõige Eesti naaberriike: Soomet, Rootsit ja Lätit, samuti analüüsitakse, milline on pardavarustamise praktika kahes Euroopa suuremas ning mõjukamas riigis: Suurbritannias ja Saksamaal.

Lõputöö eesmärk on analüüsida laevade ja lennukite pardavarude maksustamist Euroopa Liidus.

Selleks et töö eesmärki saavutada:

1. Antakse ülevaade pardavarustamise maksustamisest Euroopa Liidus.
2. Antakse ülevaade, kuidas toimub pardavarustamine Eestis.
3. Analüüsitakse pardavarustamise maksustamist Eestis.

Töös kasutatakse andmekogumis- ning tulemuste tõlgendamise meetodit. Andmeid kogutakse küsitluste, kirjanduse ning seadusaktide läbitöötamisega. Viiakse läbi lühikesed küsitlused välisriikide tolliasutustega, et teada saada, kuidas nemad oma riigis pardavarustamist reguleerivad ning maksustavad, samuti uuritakse käsitletavate riikide maksuametite kodulehekülgi. Otsitakse välja vajalik Eesti kohta käiv informatsioon ning lähteandmed, millest edaspidi juhinduma hakatakse. Kasutatakse nii seaduseid kui määrusi, samuti Euroopa Ühenduse õigusakte. Seejärel selgitatakse kokkuvõtvalt, millistele tulemustele jõuti erinevaid allikaid kasutades ja antakse ülevaade, kuidas toimub pardavarustamine Euroopa Liidus, valitud riikides ning Eestis.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kahte alapeatükki. Esimeses osas vaadeldakse pardavarustamist Euroopa Liidus üldiselt. Otsitakse välja õigusaktid, kus pardavarused on käsitletud ning seejärel antakse ülevaade hetkel kehtivatest normidest. Lisaks vaadeldakse esimeses peatükis pardavarustamist Soomes, Rootsis, Lätis, Suurbritannias ja Saksamaal. Selleks, uuritakse valitud riikide pardavarude juhendeid ning tehakse kokkuvõtteid seal käsitletust. Teises osas tuleb juttu pardavarustamise mõistest ja olemusest Eestis. Tutvustatakse pardavarustamise regulatsiooni, varude maksustamist ning analüüsitakse praegu kehtivat süsteemi. Otsitakse välja Eestis kehtivad seadused ja määrused, mis pardavarustamist reguleerivad, antakse ülevaade, milline on hetkel Eestis kehtiv kord ja seejärel võrreldakse Eesti pardavarude käsitlemist vaadeldud riikidega.

Lõputöös kasutatakse Euroopa Liidu õigusakte, samuti Eestis kehtestatud seaduseid ja määruseid pardavarustamise ja maksustamise valdkonnast ning Maksu- ja Tolliameti poolt välja antud juhendeid.

1 PARDAVARUSTAMISE MAKSUSTAMINE EUROOPA LIIDUS

1.1 Pardavarustamise maksustamine Soome, Rootsi ja Läti näitel

Mõistmaks pardavarude kohta sätestatud erinevates riikides, tuleb kõigepealt analüüsida, milline on kehtiv regulatsioon Euroopa Liidus. Antud alapeatüki alguses on välja toodud, millistes määrustes ning direktiivides kaupade laevadele ja lennukitele pealelaadimist käsitletakse. Seejärel vaadeldakse, milline on Soomes, Rootsis ning Lätis kehtiv kord pardavarude kohta. Lisas 1 on välja toodud välisriikide tolliasutustele saadetud kiri, mille vastuseid (Lisad 2-5) töös kasutama hakatakse.

Pardavarudega seotud tolliformaalsused, sealhulgas kauba peale ja mahalaadimine ei ole Euroopa Liidu tollieeskirjadega reguleeritud ning teema on jäetud Euroopa Liidu liikmesriikide pädevusse ja otsustada.¹⁰ Kui tooted viiakse laevale või lennukile maksuvabalt, tuleb aga tagada, et kaupa kasutatakse eesmärgipäraselt ning ei toimuks eeskirjade rikkumisi.¹¹ Valdkonna põhilised kehtivad sätted sisalduvad erinevates direktiivides, kuid maksumäärade ning võimalike maksuvabastuste kohta on riikidel teatud valikuvõimalus.

Euroopa Ühenduse Nõukogu määrus nr 1186 aastast 2009, kehtestab tollimaksuvabastuse süsteemi, mis sisaldab erinevaid olukordi, mil kaupade või teenuste import ning eksport on tollimaksuvaba. Antud määrus ei anna pardavarudele kindlat tollimaksuvabastust, kuid artikkel 132 ütleb, et määruse kohaldamine ei piira laevade ja õhusõidukite kütuse- ning toiduvarusid käsitlevaid sätteid.¹² Ehk konkreetset maksuvabastust ei anta: maksustamise kohta käivat tuleb vaadata teistest õigusaktidest.

Nõukogu direktiivi nr 112/2006/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (käibemaksudirektiiv) artiklis 37 tuuakse välja pardavarustamises kasutatavad põhimõisted.

¹⁰ Varudele tollikäitlusviisi määramiseks vajalike tolliformaalsuste teostamise kord” ja Vabariigi Valitsuse 27.04. 04 „Eksporti tolliprotseduuri rakendamise täiendavad juhised ning eksportimisel tolliformaalsuste teostamise kord” muutmine” eelnõu seletuskiri, vastu võetud Vabariigi Valitsuse määrusega, jõustunud 13.05.2008.

¹¹ Tulli, Muonitusohjeet, <www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/valmver_alainen_toiminta/muonitus/index.jsp>, (31.03.10).

¹² Nõukogu määrus (EÜ) nr 1186/2009, 16.11.2009, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem, art 132.

Ühenduses toimuv reisijatevedu on reis, mis ühenduse territooriumist väljaspool peatumata kulgeb reisijateveo lähtekohast sihtkohta.¹³ On oluline, kas kaup liigub ühenduse sees või käib ka kolmandas riigis, kuna mõlemal juhul kehtivad erinevad maksumäärad. Seega tuleb reisi sihtning lähtekohal vahet teha. Samuti ei rakendu pardavarude sätted, kui tegemist on riigisisese reisiga.

Reisijateveo lähtekoht on esimene reisijate pealeminekuks kavandatud ühenduses asuv koht ning reisijateveo sihtkoht on viimane reisijate mahaminekuks kavandatud ühenduses asuv koht. Edasi-tagasi veo korral käsitatakse tagasivedu eraldi veona. Tarnekohaks laevadele ja õhusõidukitesse veetavate kaupade puhul on ühenduses toimuva reisijateveo korral reisijateveo lähtepunkt.¹⁴

Laevade või lennukite pardal tarbimiseks mõeldud kaupade suhtes, mille maksustamiskoht on kindlaks määratud, võivad liikmesriigid kehtestada või säilitada maksuvabastuse koos varasemal etapil tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusega.¹⁵ Seega antakse liikmesriikidele võimalus otsustada, kas pardavarusid käibemaksuga maksustada või mitte ning millises ulatuses seda teha tuleks.

Käibemaksudirektiiv võimaldab kaubavedajatel nullmääraga varusid viia laevadele ja lennukitele, mis sõidavad rahvusvahelistel liinidel. Artikkel 148 lubab liikmesriikidel vabastada käibemaksust kaubatarned, mis on mõeldud tasu eest reisijate vedamiseks või kaubanduseesmärgil kasutatavate laevade tankimiseks ja proviandiga varustamiseks. Samuti kaubatarned, mis on mõeldud peamiselt rahvusvahelistel liinidel tasu eest tegutsevate lennukompaniide õhusõidukite tankimiseks ja proviandiga varustamiseks. Liikmesriigid võivad maksuvabastuste ulatust piirata.¹⁶ Oluline on seejuures, et tegemist oleks rahvusvahelisel liinil sõitva transpordivahendiga, vastasel korral on tegu riigisisese reisiga, mis maksustatakse vastava riigi maksumäärade alusel.

Soomes on pardavarustamine maksuvaba. Tegemist ei ole aga mistahes kaupade tarnimisega laevale või muule transpordivahendile. Varustamine tähendab Soome õiguse kohaselt rahvusvahelises liikluses olevate vee- ja õhusõidukite kütuse ning muude kaubavarude täiendamist. Varustamiseks võib pidada kõikide laevale ettenähtud pardavarude toimetamist, mis on mõeldud laeva, meeskonna või reisijate esmavajadusteks reisi ajal. Reisijate vahetuks

¹³ Nõukogu direktiiv, nr 112/2006/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT L 347, 11.12.2006, art 37.

¹⁴ Samas, art 37 p 1, 2.

¹⁵ Samas, art 37 p 3.

¹⁶ Samas, art 148.

vajadusteks võib lugeda ka neid kaupu, mis on ettenähtud müügiks reisijatele pagasis veovahenditelt väljaviimiseks. Erasiku poolt ei ole pardavarustamine võimalik.¹⁷ Soomes on pardavarude kohta välja antud juhend, mis valdkonda reguleerib.

Pardal toimuva tarbimise all mõeldakse eelkõige reisijatele, laeva personalile ja kõikidele teistele pardal töötavatele isikutele reisi ajal pardal kasutamiseks müüdavat kaupa ja teenused. Ka laeva hooldus ning remont kuulub siia alla. Isikutele kaasamüüdava kauba kogust kontrollib müüja, kes piirab müüki ühele isikule nii, et see ei ületaks lubatavat maksuvaba importi.¹⁸

Soomes kehtiv müüjatepoolne kontrollsüsteem on töötajatele kindlasti üks lisaüleanne, kuid samas on see majanduslikult efektiivne. Inimesed ei saa riiki viia rohkem soodustusega kaupa, kui tohib, mis tähendab, et ülejäänud koguse pealt, mida inimene soovib, peab ta juba aktsiisi- ning käibemaksu tasuma. See omakorda muudab kauba kallimaks, kuid riigile toob see tulu. Kindlasti on võimalik sellise piiranguga majandust kaitsta, kuid ka sellel süsteemil on omad miinused. Inimesed võivad käia poes mitu korda või kasutada selleks teisi inimesi, seega on kontrolli teostamine raskendatud. Samas paneb selline müüjate tegevus mõne inimese kindlasti mõtlema, enne kui ta rohkem kaupa ostab, sest kontrolliga antakse samuti märku, kui palju kaupa võib maale viia ning aidatakse vältida olukorda, et inimestel tekib suuremast kogusest probleeme.

Tolli- ja maksualaste õigusaktidega on Soomes varude mõistet tolli tegevuse kaudu piiratud nii, et see tähendab ainult eespool nimetatud rahvusvahelises kasutuses olevate vee- ja õhusõidukite kaupade tarneid, mille suhtes kohaldatakse maksuvabastust. Seevastu selliste transpordivahendite kohta, mis liiguvad ühenduse piires, näiteks autod ja kaubaveokid, ei kehti pardavarustamise sätted, sest toll ei ole nende maksustamise osas pädev- kauba käibemaksuga maksustamise tagab vastava riigi maksuamet.¹⁹ Viimasel juhul võib tegemist olla, kas auto- või bussireisidega liikmesriikide vahel, mil pardavarude sätted ei kehti, kuna igaüks võib oma tarbeks osta kaupu sealt, kust soovib, eelkõige kauplustest, kus kaup on juba maksustatud. Pardavarude mõiste alla kuuluvad eelkõige varud laevadel ning lennukitel.

Aktsiisikaup, mis on mõeldud müügiks või tarbimiseks rahvusvahelistel reisidel laevade ja lennukite pardal, samuti kütus ja määrdeained, mida transpordivahendites kasutatakse, sõites

¹⁷ Tulli, Muonitusohjeet, <www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/valmver_alainen_toiminta/muonitus/index.jsp>, punkt 1.1, (31.03.10).

¹⁸ Samas, punkt 7.2.

¹⁹ Samas, punkt 1.2.

Soome või tuuakse nende jaoks Soome tolliterritooriumile, on aktsiisist vabastatud.²⁰ On oluline, et tegemist on rahvusvahelistes vetes või õhuruumis sõitvate transpordivahenditega, kuna sellisel juhul käib konkreetne laev või lennuk läbi mitmest riigist. Riigisisestel reisidel toimub nii kaupade müügi kui kütuse tarbimise maksustamine tavapäraste määrade alusel.

Käibemaksuga maksustatakse käive, mis tekib Soomes. Pardavarustamisel maksustatakse varude pealelaadimine käibemaksuga kui reisijateveo lähtekohaks on Soome Vabariik ning kui kaupu müüakse laevade või lennukite pardal ühendusesiseselt. Käibemaksuga ei maksustata kaupa, mis laeval ära tarbitakse. Mitmed maksuvabastused on seotud rahvusvahelise kaubandusega, näiteks kauba müük, mis viiakse ühendusest välja ning sõidukite hooldamiseks vajalikud kaubad. Varustajal on õigus käibemaksu tagasi küsida kaupade ja teenuste pealt, mis on ostetud ekspordiks.²¹

Ettevõtja või firma, kes soovib tegutseda varustajana, ei pea oma tegevuse jaoks eraldi luba omama. Sellise äriühingu puhul, kus kasutatakse aga nimetust varustaja, tuleb oma tegevuses järgida tavalist menetlust, mille kohaselt on iga kord vaja taotleda kirjalik varustamisluba. Pardavarude loaks on saateleht, mille annab toll, kirjeldades samuti, missugused on võimalikel juhtudel teostatavad füüsilised kontrollid. Seejärel võib lubada kauba laeva või lennuki pardale.²² Varustamisloa ehk kauba saatelehe kasutamine annab nii tarnijale kui ka tollile kindluse, et kaup viiakse tõepoolest pardale. Maksusoodustuste kasutamise tõttu tuleb kindel olla (eriti kui luba antakse mitmekordselt), et tegu on usaldusväärse tarnijaga ning ei toimuks soodustuste kuritarvitamist.

Toll nõuab tavapärase menetluse kasutamist iga kord, kui varustatav kaup tuuakse ajutisest laost, vabalaost või vabatsoonist. Sellistes olukordades taotleb varustaja, kes ise ei ole laopidaja, kirjalikku luba. Tavapärase menetluse korral on osapoolteks pardakauba üle järelevalvet teostav toll, varustaja, laopidaja ning vedav laev. Iga osapool vajab saatekirja koopiat, seega peab varustaja taotlemisel tegema neli koopiat. Tolliasutus teeb märke lubade kõikidele eksemplaridele ja jätab ühe endale. Laopidaja võtab ühe eksemplari kauba loovutamise kohta laost. Vedaja laev saab vastuvõtmise kinnituseks kaks ülejäänud saatekirja, millest üks lisatakse

²⁰ Finnish Customs, Excise Taxation in Finland,

<www.tulli.fi/en/finnish_customs/publications/excise_tax/index.jsp>, lk 9, (27.03.10).

²¹ Veroskat, Taxation in Finland 2009,

<www.vero.fi/default.asp?path=488,494&domain=VERO_ENGLISH&language=ENG> lk 113, 116, (15.03.10).

²² Tulli, Muonitusohjeet, <www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/valmver_alainen_toiminta/muonitus/index.jsp>, punkt 4.1, (31.03.10).

oma raamatupidamisse. Varustajale jääb alles üks tolli ja laeva märkega saatekiri.²³ Mitme saatekirja koopia kasutamine kindlustab samuti, et üks ja sama kaubasaadetis jõuab tõepoolest õigesse kohta. Tegemist võib tunduda lihtsalt paberimajandusega, kuid annab omakorda kindlustunde, et kauba kogused on erinevates kohtades samad.

Maksuvabal varustamisel tehakse tellimus otse varustajale. Laevadele tuleb tellimuse raames anda pardale viidava kauba koguse hulk, eelnevalt teavitamata jäänud vajalik teave, meeskonna ja potentsiaalsete reisijate arv, laeva pardal olevate proviantide hulk ning reisi kestus. Regulaarselt reisijateveoga tegelevate reisilaevade ja praamide korral ei pea teatama eespool nimetatud teavet.²⁴

Väljaspool ühendust toimunud varude tarned käivad ühenduse piires transiidiprotseduuri alusel. Transiit võetakse vastu ja kaup paigutatakse pardale. Eraldi saatekirja pole vaja kui mahalaadimisel, enne kauba üleandmist tolli- või ajutiseks ladustamiseks, võetakse tavapärane menetlus kasutusele. Ajutise ladustamise puhul tuleb alati järgida tavapärast korda, mis tähendab, et varustamiseks tuleb luba taotleda.²⁵

Kui tegemist pole regulaarliikluse laevaga, esitab varustaja tarnekohas (sadamas, kus varustatav laev asub) tollile enne planeeritavat varustamist eelteate, mis sisaldab koguseid laevale, varustamiskohta ning muid vajalikke andmeid. Sellisel juhul tuleb esitada eelteate, mis saadetakse elektronposti või faksi teel, üldjuhul 24 tundi enne kavandatud varustamist. Kohalikke asjaolusid, tolli järelevalve tööaega ning transporti silmas pidades, võib järelevalvet teostav tollipunkt heaks kiita lühema ajavahemiku eelteate vastuvõtmiseks ning samuti muul viisil ettenähtud tähtaegade lühendamist, mille raames toimub tollile etteteatamine kauba esitamiseks.²⁶

Eelteate alusel kaalub toll varude tingimusi ning vajalikke järelevalve- ja kontrollimeetodeid. Varustamisel võib toll kehtestada teatud nõudmisi, võttes arvesse kohalikke olusid ning tollikontroll aega. Sellisel juhul võetakse ühendust varustajaga kolme tunni jooksul pärast eelteate kättesaamist. Kui toll ei võtnud eelteate alusel varustajaga ühendust, siis on see märgiks eelteate vastuvõtmisest ja varustajal on võimalik kaupade laevale viimist alustada. Varustaja koostab saatelehe ja sooritab varustamise lihtsustatud korras. Kui toll ei ole eelnevalt teates

²³ Tulli, Muonitusohjeet, <www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/valmver_alainen_toiminta/muonitus/index.jsp>, punkt 4.1, (31.03.10).

²⁴ Samas, punkt 6.1.

²⁵ Samas, punkt 4.2.3.

²⁶ Samas, punkt 6.2.

märkinud konkreetset varustamise aega või pole võimalik laevale ise varustamist jälgima minna, antakse kaup laevale üle.²⁷ Eelteate kasutamine on tõestuseks tollile, et pardale ei viidaks kaupu vähem kui esialgu planeeriti. 24 tunni jooksul saab võimalusel kontrollida nii varustajat kui kaupa ning vajadusel võib kohale minna ja teostada kaubale füüsilist kontrolli ning pealelaadimise juures viibida.

Pärast varude pardale toimetamist, kantakse saadud kaubad laeva või lennuki varude arvestusse. Kui kaupa ei saa mingil põhjusel vastu võtta, siis saadetakse see kohe varustajale tagasi. Seda ei kanta varude arvestusse ja saadetakse saatelehe alusel tagasi lattu, kus tehakse märke laoarvestusse tagastamise kohta. Samuti saadetakse samasse lattu tagasi kaup, mis reisist üle jääb.²⁸ Olles reguleerinud olukorra, kui kaupa ei saa mingitel põhjustel vastu võtta või jääb reisist üle, on Soomes alati teada, kus varudeks planeeritud kaup hetkel asub. Seega tekib kindlasti vähem probleeme seoses maksusoodustusega kaupade eesmärgipäratul kasutamisel ning muudab kontrolli lihtsamaks.

Varustamise järelevalvet teostav toll võib oma äranägemise järgi teha füüsilist kontrolli kogu protsessi ajal. Praktikas tähendab see kontrolle ladustamise, varude vastuvõtmise, kauba transpordi, varustamise ning võimalike tagasimaksete raames. Kõiki neid kontrolle võib tollikontrolli tööna läbi viia laevade ja varustajate igakuiste aruannete põhjal.²⁹

Rootsis rakendatakse kaubale, mis toimetatakse pardavarudeks ekspordi, transiidi ja ka impordi tolliprotseduuri. Enne varustamist tuleb tollilt luba küsida varude laevale või lennukile viimiseks. Tavaliselt on regulaarselt sõitvatel liinidel olemas üldine luba. Teistel juhtudel tuleb seda iga kord uuesti küsida ning öelda, kui palju varusid tahetakse konkreetsele laevale või lennukile viia. Maksude arvutamiseks on kõigepealt vaja teada Taric - koodi, seejärel saab kontrollida, millised maksumäärad kaubale on kehtestatud.³⁰

Olulisemad pardavarustamisega seotud sätted on Rootsis varude laevadele ja lennukitele viimise seaduses, mis sisaldavad ühendusevälise ja ühendusesisese kauba müüki laeva või õhusõiduki pardal reise ajal nii ühenduse sees kui väljaspool.³¹

²⁷ Tulli, Muonitusohjeet, <www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/valmver_alainen_toiminta/muonitus/index.jsp>, punkt 6.3, (31.03.10).

²⁸ Samas, punkt 6.7.

²⁹ Samas, punkt 6.6.

³⁰ Rootsi tolli vastus Lisas 1 toodud küsimustele.

³¹ Tulverket, Proviantering av transportmedel, <www.tulverket.se/forfattningar/forfattningar/tullverketsforfattningshandboktfhiii1tullkodexmm/provianteringavtra nsportmedelmm.4.3cc1940611667e5db7f80004650.html>, § 1, (18.03.10).

Maksustamata alkoholsete jookide ja tubakatoodete ning ühenduseväliste kaupadega pardavarustamine võib toimuda üksnes juhul kui tolli poolt antakse eelnevalt luba, mis varude hankimiseks võimaldatakse neile, kes juhivad laeva või lennukit. Lubasid väljastatakse tähtajaliselt või iga kord uuesti, kui kaup pardale viiakse.³² Tolliamet võib tühistada loa väljaandmise otsuse kui nõutavad tingimused pole täidetud. Kehtetuks tunnistamise otsus jõustub koheselt.³³ Viimane punkt näitab, et pardale viidava kauba suhtes kehtestatud maksusoodustuste korrapärasest kasutamisest jälgitakse ning rikkumise korral võetakse meetmed koheselt kasutusele, et rikkujat tuvastada ning karistada. Tähtis on, et inimesed oleksid tagajärgedest teadlikud ega rikuks seadust.

Regulaarliinidel sõitvatel transpordivahenditel oleks iga reisi korral ebamugav tollilt uuesti luba taotleda, seega on sellistel juhtudel lihtsustamise mõttes loodud üldine luba. Samas ei tohiks aga neid lube seetõttu kontrolli mõttes unarusse jätta. Ka sellistel juhtudel tuleks võimalusel dokumente kontrollida ja pealelaadimise juures viibida.

Luba tuleb kindlasti taotleda, kui õhusõiduki suurim stardimass on üle 5700 kg ning lennuk on mõeldud välismaa lennujaamast lahkumiseks; reisijate veoks või kauba pealelaadimiseks, samuti laeva korral, mis tegeleb kaubanduse, mitte kalapüügiga ning mille mahutavus on vähemalt 75 tonni. Tolliamet võib teha nõuete osas erandeid, seoses laevadega, mis sisenevad välismaa sadamasse, kuhu saabuvad või kust lahkuvad reisijad ning võetakse peale või viiakse maha pardal olev kaup. Samuti reisi korral, mis on aset leidnud kaugemal vetes, näiteks kruisilaevad ning riiklikud laevad, ka õhusõidukid, kui olemas on konkreetsed põhjused.³⁴

Pardavarustamist ei tohi aga teha suuremas ulatuses kui on mõistlik, võttes arvesse: reisi ja selle kestvust; inimeste hulka, mida transpordivahend mahutab; müügipiiranguid, mis võivad olla ning arvestades kaubaga, mis on juba pardal.³⁵ Laevad ja lennukid ei mahuta kohapeal tarbimiseks olevaid varusid lõpmatult ja ette pole neid ka mõtet osta, seega tulebki jälgida, et ei soetataks siiski rohkem varusid kui ühe reisi jaoks plaanide kohaselt tarvis on.

³² Tulverket, Provantering av transportmedel, <www.tullverket.se/forfattningar/forfattningar/tullverketsforfattningshandboktfhiii1tullkodexmm/provanteringavtra nsportmedelmm.4.3cc1940611667e5db7f80004650.html>, § 7, (18.03.10).

³³ Samas, § 14.

³⁴ Samas, § 8.

³⁵ Samas, § 9.

Kui toll nõuab, peab loa ehk litsentsi saaja esitama raamatupidamisdokumente ja muid dokumente, mis on seotud nende äriaga. Litsentsi omanik peab vajadusel võimaldama ligipääsu arvutisüsteemidele ja materjalidele, mida töös kasutatakse.³⁶ Tolliamet võib tühistada loa pardavarustamiseks, kui litsentsi andmise tingimused enam ei eksisteeri; omanik kasutab kaupa muudel eesmärkidel kui loas lubatud; omanik ei suuda täita oma kohustusi või omanik ei tee revisjoni korral koostööd vastavalt seadusele.³⁷

Lätis toimub pardavarude maksustamine vastavalt ühenduse õigusaktidele ning riigisisestele seadustele. Varustuseks ei loeta laeva varuosasid, vaid tegu on kaubaga, mis on mõeldud pardal kasutamiseks ja tarbimiseks või kaasaostmiseks. Näiteks päästevestid, elustamisvahendid, mööbel, laevavarustus ja muu sarnane. Varuosadeks on pigem remondiks või vanade asendamiseks vajalikud asjad, mis laevale kuuluvad. Pardavarudeks on kaup, mis on pardal kasutamiseks, samuti müügiks reisijatele ja meeskonnaliikmetele, kütus ja määrdeained, välja arvatud laeva varustus ning varuosad.³⁸ Mõistete eristamine annab võimaluse erinevaid kaupu õigesti käsitleda ning neile korrektselt makse määrata.

Kaubale tollikäitlusviisi määramine sõltub varude tollistaatusest hetkel kui nad olid toimetatud laeva või õhusõiduki pardale. Samuti on määravaks, kas laev või õhusõiduk lahkub ühenduse tolliterritooriumilt. Laeva või õhusõiduki seadmetele ja varuosadele tollikäitlusviisi määramisel võetakse arvesse kauba staatus, kui need on toimetatud laeva või õhusõiduki pardale ning laeva või õhusõiduki lipuriigi maad.³⁹ Maksude kehtestamiseks on eelkõige tähtis kauba staatus, kuna just see määrab, milliste maksumääradega mida maksustatakse.

Läti pardavarude juhend sätestab tollivormistuse korra laevade ja õhusõidukite tarnetele. Vastavalt juhendile kasutatakse kauba, sealhulgas äratarvitatava kauba, mis on mõeldud pardal kasutamiseks ja kütuse ning määrdeainete puhul (va varustus ja varuosad), tolliprotseduuri eksport, kui laev lahkub ühenduse tolliterritooriumilt. Kui varud sisaldavad ka ühendusevälist kaupa, võidakse tollivormistusel kasutada reeksporti. Üldiselt kasutatakse ühenduseväliste kaupade puhul transiidi tolliprotseduuri, aga rakendatakse ka vabasse ringlusse lubamist.⁴⁰

³⁶ Tulverket, Proviantering av transportmedel, <www.tullverket.se/forfattningar/forfattningar/tullverketsforfattningshandboktfhiii1tullkodexmm/provianteringavtra nsportmedelmm.4.3cc1940611667e5db7f80004650.html>, § 13, (18.03.10).

³⁷ Samas, § 14.

³⁸ Läti tolli vastus Lisas 1 toodud küsimustele.

³⁹ Latvijas Tiesību akts, Muitošanas kārtība kuģa un gaisa kuģa apgādē, <www.likumi.lv/doc.php?id=206779&version_date=21.03.2010>, p 4, (17.03.10).

⁴⁰ Samas, p 5.2, (17.03.10).

Varud viiakse pardale saatelehe alusel. Laeva või lennuki varude eest vastutab kapten, kes deklareerib kirjalikult, et kaup tarbitakse pardal või kasutatakse müügiks.⁴¹ Kui laev lahku ühenduse tolliterritooriumilt, tuleb tolliasutusele anda täiendavat informatsiooni deklareeritud tolliprotseduuri kohaldamise kohta koos dokumentidega, mis kinnitavad, et laev on lahkumas ühenduse tolliterritooriumilt. Kui laev või lennuk ei lahku Ühenduse tolliterritooriumilt, siis kaubale tolliprotseduuri ei kohaldata. Kauba tarnimisel vormistatakse dokument, mis tõendab kauba omandamist. Seejärel esitatakse dokumendi üks eksemplar tolliasutusele, kelle järelevalve all on varustatav laev. Sama toimub ka varustamisel varustuse ja varuosadega.⁴²

Vastavalt Läti käibemaksuseadusele on varustamise kohaks, juhul kui kaup viiakse laeva või lennuki pardale müügiks reisijatele, koht kust reisijatevedu algab. Kütuse tankimise ja pardavarustamise puhul on kasutatud nullprotsendilist maksumäära. Samuti laeva või õhusõiduki remontimiseks vajalike seadmete varustamise puhul. Tax - free poodide varustamine (kohad, kus toimub müük isikutele, kes lahkuvad kolmandatesse riikidesse), on samuti nullmääraga maksustatud.⁴³

Aktiisiseadus ütleb, et aktsiisimaksust on vabastatud pardale viidav kaup, mis on seotud rahvusvahelise liiklusega, kui need kaubad on mõeldud tarbimiseks pardal, müügiks kohapeal või kaup, mida kasutavad meeskonnaliikmed. Maksust on vabastatud naftatooted, mida kasutatakse laevadel ja lennukitel. Kütust ei tohi kasutada aga erasõitudeks ega meelelahutuseks, vaid tuleb kasutada ikkagi kaubanduslikul eesmärgil. Sellisel juhul laeva kapten või lennuki operaator- kes makse maksab, kinnitab kirjalikult (toote nimi, tüüp, kogus, kasutamise eesmärk), et saadud aktsiisikaup kasutatakse ära eesmärgipäraselt.⁴⁴ Küll tuleb aktsiisi maksta isikul, kes toob Läti Vabariiki või saab teisest liikmesriigist aktsiisikaupa, mis on seal vabasse ringlusesse lubatud.⁴⁵ Erasikud ei pea aktsiisi maksma, kui kaup tuuakse pardalt oma tarbeks, kuid ilmselt on Lätiski kehtestatud sisseveo piirangud, seega ei saa väga suuri koguseid maksuvabalt riiki viia.

Euroopa Liidu direktiivid ning määrused jätavad liikmesriikidele võimaluse ise pardavarude seadusandlust reguleerida. Soomes ja Rootsis, töös käsitletud kohalikku seadusandlust uurides, on teemat rohkem kajastatud, võrreldes Lätiga. Välja antud õigusaktid on põhjalikumad ja

⁴¹ Läti tolli vastus Lisas 1 toodud küsimustele.

⁴² Latvijas Tiesību akti, Muitošanas kārtība kuģa un gaisa kuģa apgādē, <www.likumi.lv/doc.php?id=206779&version_date=21.03.2010>, p 6,7,8, (17.03.10).

⁴³ Latvijas Tiesību akti, Law on Value Added Tax, <www.likumi.lv/doc.php?id=34443>, § 7, (18.03.10).

⁴⁴ Latvijas Tiesību akti, Law on Excise duty, <www.likumi.lv/doc.php?id=81066&from=off>, § 18, 21, (18.03.10).

⁴⁵ Samas, § 7.

laiema tähendusega. Ent kuna tegemist on väga erineva ajalooa riikidega, siis ei saagi eeldada, et seadused on sarnased ning ühelaadsed.

1.2 Pardavarustamise maksustamine Suurbritannia ja Saksamaa näitel

Euroopa suuremates riikides, Saksamaal ning Suurbritannial on sõltuvalt aastatepikkusest kogemusest olnud võimalus oma riigi seadusandlust täiendada ning parandada. Seetõttu on ka need riigid valitud käesoleva alapeatükki uurimisobjektideks, et oleks võimalik võrrelda suuremate riikide regulatsiooni väiksemates riikides kehtivaga.

Suurbritannias käsitletakse ühenduseväliste reiside ajal kohapeal tarbitavaid kaupu nii nagu need asuksid liikmesriikidest väljaspool ja seega ka maksustamise ulatusest väljas olevana. Siin mõeldakse varusid, mis laaditakse peale reisile Suurbritanniast või Suurbritanniasse.⁴⁶ Ühendusesiseste reiside puhul vaadeldakse kohapeal tarbitavaid varusid liikmesriikide välise kaubana ja seega samuti käibemaksuvabana.⁴⁷ Vastavalt käibemaksudirektiivile võivad liikmesriigid kehtestada või säilitada maksuvabastuse koos varasemal etapil tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusega ja nii on Suurbritannia ka teinud.⁴⁸

Pardal müüdavat kaupa (sh söök ja jook ning tubakas) eeldatakse kohapeal koheseks tarbimiseks olevana. Kuigi kuna suitsetamine lennuki peal on keelatud, siis ei käsitleta tubakatoodete müüki samamoodi kui teisi varusid. Seejuures maiustused ja karastusjoogid, mida pardal müüakse, vabastatakse käibemaksust kui on selge, et vastav kaup on ette nähtud kohapeal tarbimiseks, mitte kingituseks ega koduseks tarbimiseks. Kui aga juba välimuselt on näha, et kaup on pigem kaasa ostmiseks, näiteks suured šokolaadikarbid või küpsisepakid, siis need kaubad maksustatakse käibemaksuga tavapärasel viisil, isegi kui need tooted tegelikult pardal ära tarbitakse.⁴⁹ Kaasa ostmiseks olevate kaupade maksustamine on autori arvates õigustatud, kuna sellisel juhul on tegemist tavapärase kauba ostmisega mõnest kauplusest, kas siis maismaal või laeva, lennuki pardal.

⁴⁶ HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: international journeys“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4200.htm>, (09.01.10).

⁴⁷ HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: intra-Community journeys“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4100.htm>, (09.01.10).

⁴⁸ Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28.11.2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT L 347, 11.12.2006, art 37.

⁴⁹ HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: intra-Community journeys: on-board consumption“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4140.htm>, (09.01.10).

Pardavarustamise kohaks kauba puhul, mis ei ole kohapeal tarbimiseks, on liikmesriik, kus varud peale laaditakse. See on riik, kust reis algab. Juhtudel, kui on veel peatusi enne jõudmist väljapoole Euroopa ühendust, on selleks esimene peatuse koht ühenduse piires. Näiteks varustamise kohaks ühendusesiseste reiside puhul on esimese liikmesriiki, kust kaup peale laaditakse. Samuti on kauba müügiga parvlaevadel Prantsusmaa ja Suurbritannia vahelises kanalis- varustamise kohaks on vaheldumisi Suurbritannia ja Prantsusmaa sõltuvalt sõidusuunast.⁵⁰ Sõidusuuna määramine on maksustamisest lähtuvalt oluline, kuna maksumäärad mõlemas riigis on erinevad ja sellisel juhul saavad mõlemad riigid tulu.

Inglismaa käibemaksuseaduse § 30 lg 6 lubab nullmääraga maksustada pardavarusid, kui isik, kes pardale kaupa viib, on neid ekspordinud väljapoole liikmesriike või on viinud neid kasutamiseks laeva- või lennureisile, mille sihtkoht on väljaspool Suurbritanniat või müügikaup viiakse sellisele laevale või lennukile. Lõige ei kehti juhul, kui kaup viiakse pardale füüsilise isiku poolt, kellele kaup läheb ning on mõeldud isiklikuks tarbeks.⁵¹ Tähtis on, et kaupa ei viidaks kellegi omatarbeks- tegemist peab olema müügiks või kohapeal tarbimiseks oleva kaubaga, sest just seda mõeldakse pardavarude all, mille kohta maksusoodustused on kehtestatud.

Pardavarustamise reegleid kehtestades, tuleb vahet teha kaupadel, mis on pardale viidud kohapeal ära kasutamiseks ja nende kaupade vahel, mida inimesed kaasa ostavad, kui nad pardalt lahkuvad.⁵² Eraldi reeglid kehtivad kaupadele, mis viiakse pardale reisijateveo ajal (erinevus tuleb lõbureisi laeva pardale viidavate varudega) ühendusesiseste reiside korral. Normid kehtivad reisidel, kui peatutakse erinevates liikmesriikides. Täielikult riigisiseste reiside korral pardavarustamise reeglid ei kehti, samuti juhtudel, kui reisid algavad või suunduvad kolmandatesse riikidesse.⁵³

Reis, mis sisaldab peatust nii ühenduse sees kui kolmandas riigis on jagatud kahte osasse. Näiteks reis Prantsusmaalt USA-sse läbi Inglismaa. Esimene peatus on Prantsusmaal ning see käib ühendusesiseste reeglite alla, samas reisi Inglismaalt USA-sse vaadeldakse kui ühendusevälist reisi. Sama on reisiga Inglismaa – Saksamaa – Šveits – Prantsusmaa – Itaalia,

⁵⁰ HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: intra- Community journeys: supplies other than for on-board consumption“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4150.htm>, (09.01.10).

⁵¹ HM Revenue and Customs, „Stores for use in ships, aircraft or hovercraft: The law on ships and aircraft stores“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vexpmanual/VEXP60100.htm>, (09.01.10).

⁵² HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: intra- Community journeys: introduction“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4130.htm>, (09.01.10).

⁵³ Sama.

vaadeldakse kui kahte ühendusesisest reisi (Inglismaa - Saksamaa ja Prantsusmaa - Itaalia). Reis Šveitsi on aga kui ühenduseväline reis.⁵⁴

Tagasisõitu, mis algab ja lõppeb samas liikmesriigis, vaadeldakse kui eraldi reisi. Näiteks üle kanali sõitmine Inglismaa ja Prantsusmaa vahel on eraldi reis. Kui on rohkem kui üks peatus enne tavalist lahkumiskohta ja saabumiskohta, siis tagasisõit on osa reisist, mis sisaldab reisi liikmesriiki, kus transpordivahend lahkus või on varem peatunud. Näiteks Inglismaa – Prantsusmaa – Saksamaa – Inglismaa, tagasisõit on Saksamaa – Inglismaa. Aga kui reis on Inglismaa – Belgia – Holland – Belgia – Inglismaa, siis on tagasisõit Holland – Belgia – Inglismaa.⁵⁵

Inglismaal on väga täpselt kirja pandud, milline on reisi osa, mida maksustatakse kohaliku maksumääraga, seega ka, kes maksustada saab ehk milline riik. Sellisel juhul ei tohiks probleeme tekkida, kui laev või lennuk näiteks käib reisi jooksul kolmandas riigis ning tuleb siis ühendusse tagasi.

Aktiisi tagastamist reguleerib Suurbritannias välja antud seletuskiri, mis selgitab, mida tähendab aktiisimaksu tagastamine laeva ja õhusõiduki varude korral. Selgitatakse, mida peab tegema, et aktiisi tagasi saada ning kellel on õigus nõuda tagastamist, samuti kuidas nõuet esitada.⁵⁶

Kütuse pealt saab aktiisi tagasi nõuda siis, kui aktiis on eelnevalt makstud. Tähtis on, et kütus oleks mõeldud laevale või lennukile, mis sõidab rahvusvahelisel liinil või on eelnevalt paigutatud tollilattu, kuid on mõeldud laeva või lennuki varudeks. Tagasi ei saa aktiisi kui kütuse pealt pole seda makstud või kütus on eelnevalt aktiisist vabastatud mõne teise vabastuse alusel. Erinevalt aktiisist ei saa tagasi nõuda tolli- ega käibemaksu, kuigi on võimalik saada teatavaid soodustusi. Arvestada tuleb, et aktiisi ei saa tagasi nõuda rohkem sellest summast, mis oli algselt makstud, samuti ei saa midagi tagasi enne kui aktiis on ikkagi makstud. Erinevaid tagasimaksmise määruseid koos kohaldada ei saa. Tagasimakse nõuet saab küsida mitte hiljem kui kolme aasta möödumisel.⁵⁷

⁵⁴ HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: intra- Community journeys: introduction“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4130.htm>, (09.01.10).

⁵⁵ Sama.

⁵⁶ HM Revenue and Customs, „Excise duty drawback-ships and aircraft stores“, <customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageExcise_ShowContent&id=HMCE_CL_000203&propertyType=document>, (09.01.10).

⁵⁷ Sama.

Kütuse pealt ei ole täpselt teada, mis määraga see on maksustatud, seetõttu tuleks varustajalt küsida, milline oli maksumäär ja siis saab teada kui palju on võimalik tagasi küsida. Seetõttu tuleb kõik dokumendid alles hoida. Kaubanduslikud alused saavad aktsiisi tagasi nõuda siis, kui laevad kaaluvad vähemalt 40 tonni ning laev lahkub väljaspool Suurbritanniat asuvasse sadamasse.⁵⁸

Saksamaal käsitletakse laevavarudena ühendusevälist kaupa või ühendusesisest maksustamata kaupa.⁵⁹ Laevade ja õhusõidukite varudeks on varud, mis on õhusõidukite või laevade käitamiseks, hooldamiseks või parandamiseks vajalikud seadmed ning vahendid. Näiteks, kui tegemist on õhusõiduki varudeks vajaliku kütuse, õlide, määrdeainete ja muu, mootorite, masinate ning teiste seadmete toimimiseks varud. Pardavarudeks on samuti kaup, mis on mõeldud kasutamiseks või tarbimiseks kogu reisi vältel ning kaup, mis on mõeldud müügiks reisijatele pardalt kaasa võtmiseks.⁶⁰

Nõuded laeva ja lennuki varudele on kehtestatud §-s 27 Saksamaa tolli seaduses. Vastavalt sellele regulatsioonile võivad ainult laeva ülemad nt kaptenid ja omanikud pardavarudena saada ühendusevälist või ühendusesisest kaupa, mis on mõlemad aktsiisiga maksustatavad (kuid mida ei ole veel maksustatud). Neil peab olema selleks vastav luba.⁶¹ Ainult kapteni või väheste isikute võimalus kaupa vastu võtta näitab, et igaüks ei saa allkirja vastu kaupa mujale kui pardale suunata.

Kauba pealelaadimine toimub tavaliselt tollilaost, vabatsoonist või aktsiisilaost. Kaupa hoitakse seni tollijäreelvalve all kuni see reeksporditakse või nende lahkumiseni aktsiisilaost. Tavapärase korra järgi rakendatakse ühendusevälised kaubale, mis viiakse laeva või lennuki pardale ekspordi tolliprotseduuri. Need kaupu võib kasutada või ära tarvitada kohe, kui laev alustab reisi.⁶² Tavaliselt kaupu enne reisi algust ei tarvitatagi, millega tagatakse, et varusid uuesti, peale soodustuse saamist maale ei viida.

Laeva- või lennukivarustajatele, kes nõuetekohaselt laeva või lennukit kaubaga varustavad, impordi- ega ekspordimakse ei ole kehtestatud. Impordimakse kohustus võib tekkida siis, kui

⁵⁸ HM Revenue and Customs, „Excise duty drawback-ships and aircraft stores“, <customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageExcise_ShowContent&id=HMCE_CL_000203&propertyType=document>, punkt 3.1, (09.01.10).

⁵⁹ Bundesministerium der Justiz, „Zollverordnung“, <bundesrecht.juris.de/zollv/index.html>, § 27, (21.03.10).

⁶⁰ Zoll, „Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen“, <www.zoll.de/e0_downloads/c0_merkblaetter/index.html>, ptk 2, (14.03.10).

⁶¹ Bundesministerium der Justiz, „Zollverordnung“, <bundesrecht.juris.de/zollv/index.html>, § 27, (21.03.10).

⁶² Saksa tolli vastus Lisas 1 toodud küsimustele.

kaup on saadud ilma varustamisõiguseeta või kui kaupa kasutatakse eesmärgipäratult või illegaalselt.⁶³ Sellisel juhul poleks enam tegemist pardavarudega, vaid isiklikuks tarbeks suure koguse omandamisega, mille pealt tuleb aga maksud tasuda.

Pardavarude kohaletoimetamise tõestamiseks peab koostama kolm koopiat vastuvõtulehest, kus on kirjas kauba kogus ja kvaliteet, samuti nende maksukohustuse staatus, nimi, iseloom ja laeva sihtkoht ja lõbusõidulaevade puhul ka reisi kestus ja osalevate inimeste arv. Vastuvõtja ehk laeva ülem või omanik peab kinnitama kõik kolm koopiat kauba vastuvõtmise kohta. Üks koopia jääb vastuvõtjale, üks varustajale. Pärast kauba üleandmist tuleb varustajal kolmas koopia esitada tollile, kus kinnitatakse üleandmise koht.⁶⁴ Selliste meetmetega tehakse kindlaks, et kaubad tõesti viiakse laevale.

Ühenduse kaup, mis on aktsiisiga maksustatud ja mida varutakse või saadakse pardavarudena, peavad laevale viimiseks olema transporditud vastavalt aktsiisi regulatsioonile maksu peatamise kohta, kui kaup liigub ühendusest välja. Laeva ja lennuki varud, mis tuuakse Saksamaale Euroopa Liidu tollipiirkonnast, kaubanduslikul eesmärgil kasutatavate laevade omanike poolt, vabastatakse lõppkasutuseks. Seega ei võeta impordi- ega muid makse, sealhulgas aktsiisimaksu.⁶⁵

Pardavarude kohta on Saksamaal Rahandusministeeriumi poolt välja antud teabeleht, mis määratleb ära, mis on pardavarud ning kuidas neid kaupu maksustatakse ning varustamist käsitletakse.

Pardavarude jaoks tehakse ekspordideklaratsioon, mis võib olla suuline või kirjalik. Suuliselt saab teha avaldust, kui kauba väärtus on kuni 1000 eurot ning netomass mitte rohkem kui 1000 kg. Tavalistel juhtudel deklaratsiooni esitamine ehk lihtne piiri ületamine toimub siis, kui laev lahkub Saksamaa Liitvabariigist. Kaubad vabastatakse ekspordiks kui laevad ja õhusõidukid on tolliterritooriumi piires ning tegemist on ühendusesiseste varudega. Samuti kui laevad või õhusõidukid lahkuvad väljapoole ühendust või laevad sõidavad avamerele.⁶⁶

Kirjaliku ekspordideklaratsioon mitteesitamisest saavad vabastust kaubad, millele plaanitakse või on taotletud eksporditoetuste andmist või muid summasid ja tagasimakseid. Kuid kui kauba

⁶³ Saksa tolli vastus Lisas 1 toodud küsimustele.

⁶⁴ Sama.

⁶⁵ Sama.

⁶⁶ Zoll, „Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen“, <www.zoll.de/e0_downloads/c0_merkblaetter/index.html>, ptk 3, (14.0310).

suhtes kohaldatakse keelde või piiranguid või muid formaalsusi, on nende kaupade kirjalik tollideklaratsioon nõutav.⁶⁷

Kokkuvõtvalt võib öelda, et Euroopa suuremates riikides Suurbritannias ning Saksamaal on laevadele ja lennukitele pealelaaditava kauba osas seadusandlus täpsem, kui seda on näiteks Lätis või Rootsis. Mõlemal riigil on olnud väga pikk aeg erinevate määruste ja juhendite välja töötamiseks ning aastate jooksul täiustamiseks, kogemustest lähtuvalt. Inglismaal puudub küll üks konkreetne juhend, kui see-eest on seal rohkesti erinevaid väljaandeid, mis reguleerivad valdkonda kitsamalt. Saksamaal on välja antud teabeleht pardavarude kohta, kuid samuti on sealse tolliseaduses põhjalikult teemat käsitletud. Seega saab öelda, et suuremates riikides, kus erinevate seaduste kehtestamise praktika on olnud pikem, on ka vähem tähtsamaid teemasid rohkem ja põhjalikumalt käsitletud.

⁶⁷ Zoll, „Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen“, <www.zoll.de/e0_downloads/c0_merkblaetter/index.html>, ptk 3, (14.0310).

2 PARDAVARUSTAMISE MÕISTE JA MAKSUSTAMINE EESTIS

2.1 Pardavarustamise regulatsioon Eestis

Mõistmaks pardavarustamise regulatsiooni täpsemalt, tuleb esialgu selgeks teha, mida ühe või teise mõiste all mõeldakse. Eestis kehtivate mõistete selgitused on käesoleva lõputöö alguses välja toodud. Antud alapeatükis käsitletakse Eestis kehtivat süsteemi ning pardavarude käsitlemist.

Kauba toimetamine vee- või õhusõidukile toimub vastavalt sellele, kas tegemist on kaasavõetava varu, tarbevaru, varuosa või lisavarustusega. Samuti sellest, kas tegemist on ühenduse või ühendusevälise kaubaga. Kauba pardaletoimetamine määratakse kindlaks ning toimub rahandusministri määruse nr 41, varudele tolliformaalsuste teostamise korra, §-de 3 ja 4 järgi, kus on täpsemalt kirjas varude pardale toimetamine erinevatel juhtudel.

Ühendusevälise kauba toimetamine vee- või õhusõiduki pardale toimub vastavalt eespool mainitud määruse §-le 3. Kaasavõetav varu viiakse liikmesriikidevahelistel reisidel vee- või õhusõidukile saatedokumendi alusel, eelnevalt rakendatakse kaubale vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduuri. Kui laev suundub ühendusevälisesse riiki, rakendatakse küll transiidi tolliprotseduuri, aga varude üleandmisel tuleb samuti esitada kaubaveo saatedokument. Tarbevaru, varuosa ja lisavarustuse vee- või õhusõiduki pardale toimetamine toimub transiidi protseduuriga ning kauba üleandmisel on vaja esitada vee- või õhusõiduki käitajale kaubaveo saatedokument.⁶⁸

Ühendusevälisele kaubale rakendatud tollikäitlusviisi või ajutise ladustamise lõpetamise aluseks on kaubaveo saatedokument, millel on kapteni või tema poolt volitatud isiku allkiri ja pitsati jäljend. Ent kui kauba vedu toimus vee- või õhusõiduki pardale transiidi tolliprotseduuriga, peavad kapteni või tema poolt volitatud isiku märked olema ka transiidi saatedokumendil.⁶⁹ Kaubaveo saatedokumendi kasutamine näitab, et kuigi pole vaja esitada kauba kohta deklaratsiooni, siis kontroll pardale viidava kauba suhtes siiski on kehtestatud. Märgete tegemise

⁶⁸ Varudele tolliformaalsuste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716, jõustunud 01.07.09, § 3 p 1,2,3,4.

⁶⁹ Sama.

õiguse piiramine ainult kapteni või tema poolt volitatud isikuga, annab tõestust, et keegi kolmas ei saa maksusoodustusega kaupa vastu võtta ega seda seejärel mujale suunata.

Ühenduse kauba toimetamisel vee- või õhusõiduki pardale, tuleb selle käitajale üleandmisel esitada kaubaveo saatedokument. Kui alkoholile või tubakatoodele taotletakse aktsiisivabastust, kauba pakendile aktsiisivabastust või tagatisraha mittekehtestamist või põllumajandustoodetele või -saadustele taotletakse eksporditoetust, siis kohaldatakse ühendusevälisesse riiki või eriterritooriumile suunduva vee- või õhusõiduki korral tarbevarule ja kaasavõetavale varule ekspordi tolliprotseduuri.⁷⁰ Tegemist on erisustega, mis on kirjas ka määruse nr 41 seletuskirjas. Erisused on tingitud vastavates eriseadustes sätestatu järgi, kuna soodustuse saamist tuleb tõendada ekspordideklaratsiooniga.⁷¹

Käibemaksuseaduse (KMS) kohaselt on kauba eksport ühenduse kauba võõrandamine koos selle toimetamisega väljapoole ühenduse tolliterritooriumi asuvasse sihtkohta kauba võõrandaja või välisriigi isikust kauba soetaja poolt.⁷² Selle järgi ei ole pardavarude puhul tegemist ekspordiga, kuna varud on mõeldud vee- või õhusõiduki pardal kohapeal tarbimiseks ega toimetata seega ei teise liikmesriiki või ühendusevälisesse riiki.⁷³ Laeva või lennuki sihtkoht on küll teine riik, aga pardavarud toimetatakse pardale vastava lähteriigisiseste seaduste alusel.

KMS-i järgi ei ole pardavarude puhul tegemist kauba ühendusesisese käibega.⁷⁴ Seaduse kommentaarid ütlevad, et ühendusesiseseks käibeks ei loeta pardal tarbitava ja kaasamüüdava kauba toimetamist rahvusvahelisi reise sooritavale vee- või õhusõidukile. Vee- või õhusõiduki pardale toimetatud kauba puhul tekib käive kauba võõrandamisest, mis maksustatakse kaasamüüdava kauba puhul reisi lähteriigi standardmaksumääraga ja pardal tarbitava kauba puhul nullmääraga. Maksustatav käive tekib ka pardale toimetatava kauba müügist laevafirmale.⁷⁵

Kaasamüüdava kauba puhul oleks tegemist nagu tavapärase müügiga ükskõik missuguse riigi mõnest kauplusest, seega selline müük on ühedusesisestel reisidel maksustatud. Kuna pardal

⁷⁰ Varudele tolliformaalsuste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716, jõustunud 01.07.09, § 4 p 1,2, 3, 4

⁷¹ „Varudele tolliformaalsuste teostamise kord” eelnõu seletuskiri, Rahandusministeeriumi 08.06.2009 määrus, jõustunud 01.07.09.

⁷² Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2009, 46, 307, § 5.

⁷³ „Varudele tolliformaalsuste teostamise kord” eelnõu seletuskiri, Rahandusministeeriumi 08.06.2009 määrus, jõustunud 01.07.09.

⁷⁴ Käibemaksuseaduse § 7 p 2 lg 6.

⁷⁵ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega“ (2009), <www.fin.ee/doc.php?103683>, (15.01.10).

äratarvitav kaup ei jõua ühtegi riiki, siis võib sellele maksuvabastust rakendada. Varustajale aga tõepoolest tekib käive, kui ta müüb varusid laevafirmale, sest tema ei saa maksuvabastusi kasutada, kuna tema ei müü kaupa pardal, vaid konkreetses riigis, kus kauba müük on maksustatud.

Kauba käibe tekkimise koht on KMS-i kohaselt Eesti, juhul kui kaup, sealhulgas pardal tarbitav ja kaasamüüdiv kaup, võõrandatakse vee- või õhusõiduki pardale, mis väljub Eestist rahvusvahelisele reisile.⁷⁶ Ehk tegemist peab olema kaubaga, mis tarnitakse pardale Eestist ja seega tekib ka käive Eestis. Maksud tuleb tasuda Eestis ja seega on ka müügiks viidav kaup Eestis kehtiva määraga juba maksustatud.

Veesõiduki kaptenil või tema poolt volitatud isikul tuleb esitada varude kohta vastav deklaratsioon, mis on laevade ja väikelaevade sisemerre, sadamatesse ning piiriveekogude Eestile kuuluvatesse vetesse sisenemise ja neist väljumise korras välja toodud. Vastavalt selle punktile 13 tuleb tolliterritooriumile saabuva ning sellelt lahkuva laeva kaptenil või tema poolt volitatud isikul esitada ametnikule mitmed dokumendid sh ülddeklaratsioon, lastideklaratsioon, laevavarude deklaratsioon ja lasti manifestid. Lossitud kauba kohta märgib tolliametnik lasti manifesti vastava kaubaartikli juurde selle tollidokumendi numbri, mille alusel kohaldati kaubale mingit tollikäitlusviisi või millega paigutati kaup ajutisele ladustamisele samas tollikontrolli tsoonis asuvasse tolliterminali.⁷⁷

Pärast tollivormistusele kuuluva laeva tolliterritooriumile saabumist ja enne sellelt lahkumist ei tohi ilma tolli kirjaliku loata laevale kaupa ja varusid lastida ega neid laevalt lossida. Kaubavarude lossimiseks antakse luba pärast seda, kui tolliterritooriumile toimetatud kauba kohta on tollile aktsepteerimiseks esitatud tollieeskirjades ettenähtud dokument kauba ajutiseks ladustamiseks või tollikäitlusviisi kohaldamiseks.⁷⁸

Varude toimetamisest teavitamist veesõiduki pardale reguleerib § 5 varudele tolliformaalsuste teostamise korra. Veesõiduki pardale tarbe- või kaasavõetavaks varuks alkoholi-, tubaka-, kütuse-, elektriaktsiisi seaduse (ATKEAS) kohaselt kütust, alkoholi ja tubakatooteid toimetav isik peab tollile esitama elektroonilise andmetöötlussüsteemi Complex vahendusel varude teate vajalike andmetega vähemalt üks tund enne varude veesõiduki käitajale üleandmist.

⁷⁶ Käibemaksuseaduse § 9 lg 1 p 4; § 10 lg 2 p5; § 10 lg 4 p 5.

⁷⁷ Laevade ja väikelaevade sisemerre, sadamatesse ning piiriveekogude Eestile kuuluvatesse vetesse sisenemise ja neist väljumise kord, 19.05.09, jõustunud 15.06.2004 - RT I 2004, 44, 312 ... RT I 2009, 63, 415, § 7¹.

⁷⁸ Sama.

Mittetähtaegse varude teate esitamise korral on tollil õigus varude laadimise algusaega muuta etteteatamiseks ettenähtud aja ulatuses.⁷⁹ Korda ei rakendata lennukite puhul, kuna kogused on väikesemad kui laevadel ja aeg limiteeritud ning lennuettevõtjad ise rakendavad ka rangeid turvalisuse reegleid, seega riskid tolli jaoks suuresti puuduvad.⁸⁰

On võimalik, et isik esitab varude teate pärast varude vee- või õhusõiduki käitajale üleandmist. Sellisel juhul on tegemist kaubaga, mis pole ei kütus, alkohol ega tubakas. Jooksva kalendrikuu andmed peavad olema esitatud tolli elektroonilisse andmetöötlussüsteemi hiljemalt järgmise kalendrikuu 5. kuupäevaks. Varude teate esitamisel annab tolli elektrooniline andmetöötlussüsteem sellele viitenumbri, mis enne kauba lähetamist veesõidukile märgitakse kaubaveo saatedokumendile, mille alusel toimub varude toimetamine veesõiduki pardale.⁸¹ Viitenumbri kasutamine vähendab kindlasti rikkumiste ohtu, kuna tegemist on elektroonse süsteemi poolt antava numbriga, mitte lihtsalt tavalise saatelehega, mida oleks lihtsam võltsida.

Kui varude teade esitati ettenähtust hiljem ehk ei esitatud vähemalt üks tund enne veesõidukile kütuse, alkoholi või tubakatoodete üleandmist, peab varustaja süsteemis Complex jälgima, et toll ei ole varude laadimisaja algust edasi lükanud, kuna seda võib sellisel juhul teha.⁸² Ilma tolli nõusolekuta ei saa kaupa pardale viia, mis näitab, et jälgitakse maksusoodustuste eesmärgipärasest kasutamist ega saa toimuda mingit isetegevust.

Kui esitatud andmed varude teatel muutuvad enne veesõiduki käitajale üleandmist või varustamist ei toimu, peab isik koheselt informeerima tolli ja esitama tolli elektroonilises andmetöötlussüsteemis taotluse ebaõigete andmetega varude teate tühistamiseks. Uue varude teate esitamisel tuleb arvestada ettenähtud tähtaega.⁸³ Kui eelinfona esitatud teave muutub, näiteks kapten ei võta vastu kogu tellimust vms, peab isik tolli infosüsteemis tegema hiljemalt järgmisel päeval vajalikud korrigeerimised.⁸⁴ See välistab samuti võimalike kadude teket, kui peaks juhtuma, et mingitel põhjustel ei saa laevale või lennukile viia sellises koguses kaupa, kui esialgu planeeriti.

⁷⁹ Varudele tolliformaalsuste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716, jõustunud 01.07.09, § 5.

⁸⁰ „Varudele tolliformaalsuste teostamise kord” eelnõu seletuskiri, Rahandusministeeriumi 08.06.2009 määrus, jõustunud 01.07.09, § 5.

⁸¹ Varudele tolliformaalsuste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716, jõustunud 01.07.09, § 5.

⁸² EMTA, „Tarbe- ning kaasavõetavate varude ja vee- või õhusõiduki pardale toimetatavate varuosade ja lisaseadmete tolliformaalsuste teostamise juhend“, <www.emta.ee/doc.php?3954>, (16.01.10).

⁸³ Varudele tolliformaalsuste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716, jõustunud 01.07.09, § 5.

⁸⁴ „Varudele tolliformaalsuste teostamise kord” eelnõu seletuskiri, Rahandusministeeriumi 08.06.2009 määrus, jõustunud 01.07.09, § 5.

Kui muutuvad varude teatel esitatud kauba koguse või väärtusega seotud andmed pärast veesõiduki käitajale üleandmist, peab isik esitatud varude teadet hiljemalt järgmisel tööpäeval korrigeerima ja lisama tolli elektroonilisse andmetöötlussüsteemi lisadokumendina kaubaveo saatedokumendi, millel on peal kapteni või tema poolt volitatud isiku märked.⁸⁵

Pardavarude toimetamine pardalt ühenduse tolliterritooriumile toimub vastavalt varudele tolliformaaluste teostamise korrale. Ühendusevälisest riigist saabunud varusid käsitatakse ühendusevälise kaubana. Liikmesriikidevahelisi reisi tegeva vee- või õhusõiduki pardalt maale toodud kaasavõetavaid varusid käsitatakse ühenduse kaubana ning tarbevarusid, varuosi ja lisavarustust ühendusevälise kaubana.⁸⁶

Tolli loal võib tollikontrolli tsoonis toimetada varusid ühelt vee- või õhusõidukilt teisele vee- või õhusõidukile, mille kohta tolliametnik teeb märke kaubaveo saatedokumendile.⁸⁷ Tähtis on, et iga kauba liikumise muutusega seotud toimingud pannakse kirja. Sellisel juhul on täpselt teada, millal ja kus on kauba asukohta muudetud ning koguseid suurendatud või vähendatud.

Vee- või õhusõidukile toimetatud varude kohta vee- või õhusõiduki käitaja poolt peetavas arvestuses peavad kajastuma andmed, mis võimaldavad tollil kontrollida pardale toimetatud varude eesmärgipärast kasutamist. Varude arvestus peab olema tollile kättesaadav. Tolli nõudmisel tuleb esitada varude kasutamise aruanne. Samuti peab olema tolli rahuldaval viisil tõendatud varude toimetamine rahvusvahelisi reise teostava vee- või õhusõiduki pardale kapteni või tema poolt volitatud isiku allkirja ja pitsati jäljendiga kaubaveo saatedokumendil.⁸⁸

Varude arvestus võimaldab tollil kontrollida, kas ja kuna on kaupa laeva või lennuki pardale viidud. Samuti saab vaadata, milliseid kaupu on täpsemalt varudeks viidud ning millistes kogustes. Tollil on võimalik jälgida maksusoodustuste õiget kasutamist ning saab vajadusel kaubale füüsilist kontrolli teostama minna.

Tarbevarude, kaasavõetavate varude, varuosade ja lisavarustuse toimetamisel rahvusvahelisi reise teostava vee- või õhusõiduki pardale võib toll vastavalt ühenduse tolliseadustiku rakendussätete artikli 793 lõikele 3 loobuda väljumistolliasutuse kinnitusmärke tegemisest

⁸⁵ Varudele tolliformaaluste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716, jõustunud 01.07.09, § 5.

⁸⁶ Samas, § 6.

⁸⁷ Samas, § 7.

⁸⁸ Samas, § 8, § 9.

tollideklaratsioonile juhul, kui nende toimetamine vee- või õhusõiduki pardale on tolli rahuldaval viisil tõendatud kapteni või tema poolt volitatud isiku märkega tollideklaratsioonil.⁸⁹ Sellega välditakse teatud juhtudel märgete dubleerimist ning lihtsustatakse tolliformaalsuste läbiviimist.⁹⁰

Tollipoolsete lihtsustuste tegemine võimaldab isikul kaupu viia pardale vähem rangema regulatsiooni alusel. Kuid tolli eeltööna on võimalik kontrollida nii isikuid ja kaupu, kes pidevalt varustajatena tegelevad, et lubada mõnel isikul, kes alati on reegleid järginud, kaupu lihtsamalt pardale viia. Vastutulelikkusega suurendatakse kindlasti eeskujulike inimeste soovi varusid õigetel alustel ning tingimistel laeva või lennuki pardale tarnida.

Kui varude arvestuse kontrollimisel avastatakse varude vähenemine koguses, mis ei vasta reisi kestusele, reisijate ja meeskonnaliikmete arvule ning vee- ja õhusõiduki kulunormidele ja vee- või õhusõiduki käitaja ei suuda varude vähenemist tolli rahuldavalt tõendada või isik ei suuda tolli rahuldavalt tõendada varude vee- või õhusõiduki pardale toimetamist, peab ta tasuma tollivõlast tuleneva maksusumma ja muud maksuseaduste alusel tasumisele kuuluvad maksud.⁹¹ Toll võib võimalusel lihtsustada inimeste tolliformaalsusi, kuid samas ei tohi unustada neid isikuid kontrollimast. Rikkumiste korral tuleb koheselt tegutseda ning nõuda sisse tasumisele kuuluvad maksud.

Kokkuvõtvalt toimub tollieeskirjades ettenähtud juhtudel ühenduseväliste reiside puhul kaupade vedu, kas transiidi tolliprotseduuriga või laopidaja vastutusel. Erinevalt pardal ära tarbitavast kaubast kuuluvad kaasavõetavad varud maksustamisele. Maksuvabastust rakendatakse ainult varude kohta, mis kohapeal ära tarbitakse. Kaasaostetava kauba puhul tuleb ühendusesisestel reisidel aga tasuda kõik kehtestatud maksud. Kolmandatesse riikidesse kaasaostetav kaup on maksuvaba.

Eestis on pardavarustamist reguleeritud Rahandusministri 17.06.2009 määrusega nr 41 Varudele tolliformaalsuste teostamise korrast, samuti on Maksu- ja Tolliameti (EMTA) poolt välja antud juhend, mida kasutatakse. Nii ühendusesisene kui -väline kaup toimetatakse vee- või õhusõidukile saatelehe alusel. Tollil peab olema võimalik kontrollida varude eesmärgipärast

⁸⁹ Ekspordi tolliprotseduuri rakendamise täiendavad juhised ning ekspordimisel tolliformaalsuste teostamise kord, 27.04.04, jõustunud 01.05.04 - RT I 2004, 35, 238 ... RT I 2009, 36, 235, §5.

⁹⁰ "Ekspordi tolliprotseduuri rakendamise täiendavad juhised ning ekspordimisel tolliformaalsuste teostamise kord" muutmise" eelnõu seletuskiri, vastuvõetud Vabariigi Valitsuse määrus 25.07. 2006, jõustunud 01.11.06.

⁹¹ Varudele tolliformaalsuste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716, jõustunud 01.07.09, § 8, § 9.

kasutamist, seega tuleb alati arvestust pidada. Kui millegi tõttu pole võimalik konkreetsel pealelaadimisel varusid vastu võtta, tuleb need jällegi tagasi saata ning laoarvestusse tagasi kanda.

2.2 Pardavarustamise maksustamine Eestis

Pardavarude puhul on tegemist kaupadega, mis viiakse pardale, kas kohapeal tarbimiseks või müügiks reisijatele. Kuna aga ei laev ega lennuk ei viibi reisi jooksul ühe riigi piires ning igal riigil võivad maksumäärad erineda, siis tekibki küsimus, kuidas neid kaupu oleks õige käsitleda ning seejärel maksustada. Samuti tuleks pardavarustamise teemat seetõttu reguleerida nii, et see oleks kõigile üheselt mõistetav ega tekitaks arusaamatusi. Selles alapeatükis vaadeldaksegi esialgu Eestis kehtivat maksusüsteemi pardavarude kohta ning tehakse ettepanekuid praegu kehtiva süsteemi hõlbustamiseks ning paremini kohaldatavaks.

Eesti tolliseaduse § 57 lg 1 annab imporditollimaksuvabastuse varustusele, kütusele ja muule vee- või õhusõidukis kohapeal reisi ajal tarbimiseks vajalikule kaubale ehk vee- või õhusõiduki tarbevarudele, mille impordib Euroopa Liidu liikmesriikide vahelisi reise teostava vee- või õhusõiduki tarbevaruks isik, kes seda vee- või õhusõidukit käitab.⁹² Antud lõikes on välja toodud, et tegemist peab olema liikmesriikidevahelise reisiga. Ehk antud lõik ei reguleeri olukordi, kui laev või lennuk suundub kolmandasse riiki või saabub sealt.

Ühenduse tolliseadustiku, ühenduse tollimaksuvabastuse süsteemi või tolliseaduse alusel impordi- või eksporditollimaksudest vabastatud kaup loetakse ühenduse tolliterritooriumile tollisoodustusega imporditud või ühenduse tolliterritooriumilt tollisoodustusega eksporditud kaubaks ning seda ei tohi kasutada muudel eesmärkidel, milleks soodustused on kohaldatud.⁹³

KMS § 9 lg 1 p 4 järgi, mis reguleerib maksumäärasid, on oluline, et kaup võõrandatakse vee- või õhusõiduki pardal ja väljub rahvusvahelisele reisile Eestist. See kaup hõlmab pardal tarbitavat kui ka kaasamüüdavat kaupa. Kui reis toimub kahe liikmesriigi vahel, siis pardal kaasamüüdava kauba võõrandamist maksustatakse standardmääraga, pardal tarbitavat kaupa nullmääraga. Kui vee- või õhusõiduk väljub Eestist ja suundub otse (ilma vahepeatusteta) ühendusevälisesse riiki (või ühendusvälisest riigist Eestisse) maksustatakse kogu pardal tarbitav

⁹² Tolliseaduse § 57 lg 1.

⁹³ Samas, § 56 lg 1,2.

ja kaasa müüdav kaup nullmääraga.⁹⁴ Näiteks reisil Eestist Rootsi pardal kauba müüki maksustatakse Eesti käibemaksumääraga ning reisil Rootsist Eestisse Rootsi käibemaksumääraga. Ja kui kaup liigub kolmandasse riiki, on sisuliselt tegemist ekspordiga ning kaupa ei maksustata.

KMS § 15 järgi on käibemaksumäärad vastavalt lg 3 p 3 ja p 4 kaupade puhul 0%, kui tegemist on rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva või rahvusvahelisi lende korraldava lennuettevõtja kasutatava õhusõidukiga ning sellise merelaeva või lennuki varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud. Samuti reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud kaasamüüdav kaup.⁹⁵ Kaup, mida kohapeal tarbitakse ei satu ühtegi liikmesriiki ega kolmandasse riiki, seega saabki nullmääraga maksustada ning kuna kaasamüüdav kaup viiakse maale kaasa, siis ei ole enam tegemist pardavarudega ning kuulub maksustamisele.

Aktiisivabastuse annab pardavarudele st alkoholile, tubakale ja kütusele ATKEAS-i § 27 lg 1 p 18¹, p 19 ja p 22¹. Tingimuseks on nagu tavalise kaubagi puhul, et neid tarbitakse ärilisel eesmärgil käitatava õhusõiduki või laeva pardal liikmesriikidevahelise reisi ajal ning erisus on kaasamüüdava kaubaga.⁹⁶ Kaasamüüdava kauba maksustamine on riigi seisukohalt oluline, kuna sellisel juhul saadakse kauba pealt vajalikud maksud. Ka ettevõtetele on kauba müük kaasaostmiseks kasulik, kuna tavaliselt on tooted laeva või lennuki pardal kallimad kui muidu kauplustes.

Pakendiaktiisiseaduse kohaselt on aktiisist vabastatud pakend, mis toimetatakse Eestist teise liikmesriiki, sealhulgas pakend, mis toimetatakse reisijale pardal kaasamüüdavaks kaubaks välisreise tegevale vee- või õhusõidukile. Samuti ei kehtestata pakendile sellisel juhul tagatisraha.⁹⁷ Üldjuhul kui välismaalane ostab Eesti pakendiga kaupu, siis kindlasti ei tule ta seda siia tagasi tooma, et raha saada tagasi, seetõttu on õiglane, kui nendele pakenditele tagatisraha ei kehtestata.

Pardavarustamise valdkond on küllaltki konkreetne ning kitsas, mis sisaldab teatud kindlaid ja korduvaid tegevusi. Tavaliselt on tegemist kaubaga, mis viiakse pardale, kas seal ära tarbimiseks

⁹⁴ Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega“ (2009), <www.fin.ee/doc.php?103683>, (15.01.10).

⁹⁵ Käibemaksuseaduse § 15 lg 3,4 p 3,4,6.

⁹⁶ Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktiisiseadus, 04.12.2002, jõustunud 01.04.2003 - RT I 2007, 45, 319 ... RT I 2009, 59, 390, § 27 lg 1 p 18¹.

⁹⁷ Pakendiaktiisiseadus, 19.12.1996, jõustunud 01.03.1997, osaliselt 01.12.1998 - RT I 1997, 5/6, 31 ... RT I 2008, 49, 272, § 8 lg 2 p 4.

või müügiks reisijatele. Esialgu võib tunduda, et tegemist on tavapärase kauba tarnimisega edasimüüjatele, ent just fakt, et kaup liigub liikmesriikide või ka kolmandate riikide ja liikmesriikide vahel sõitvate laevade või lennukite pardal, muudab asja keerulisemaks.

Tavapärase müügi korral maksustatakse kaup vastava riigi maksumääradega ning soodustusi antakse vastavalt konkreetse riigi seadustele. Pardale viidava kauba puhul aga liigub kaup kord ühe, kord teise riigi territooriumil. Ning seega tekibki küsimus, kuidas oleks õige neid kaupu maksustada. Kõigepealt on oluline selgeks teha mõisted, saamaks aru, mida täpselt ühe või teise termini all mõeldakse. Ning seda on ka kõikides töös vaadeldud juhendites tehtud. Üldjuhul on mõisteid erinevates riikides ühtemoodi käsitletud, mis muudab varustamise lihtsamaks.

Erinevate riikide pardavarustamise kohta käivat uurides, arvab autor kõige paremini olevat reguleeritud Suurbritannia pardavarustamine. Sealse maksuameti kodulehelt on võimalik kätte saada väga palju erinevat informatsiooni, mis sisaldavad ka pardavarude kohta käivaid dokumente. Erinevaid määrusi ning juhendeid on väga palju, mis näitab, et teemat on Suurbritannias piisavalt kajastatud ja reguleeritud. Lisaks sellele, on seal võimalik ka kuulmispuudega isikutel vajalik informatsiooni kätte saada.

Saksamaal, teisel Euroopa Liidu suurriigil, on samuti valdkond hästi reguleeritud. Lisaks sealsele Rahandusministeeriumi teabelehele, on teemat pikemalt kajastatud ka tolliseaduses. Ka meie lähinaabri Soome regulatsioon sarnaneb Saksamaaga omale. On olemas küllaltki põhjalik juhend ning erinevad seadused. Rootsisis on välja antud kolm seadust, mis teemat reguleerivad, kuid neid uurides, käis ainult üks otseselt pardavarude kohta. Lätis seevastu on juhend küll üsna lühike, kuid mõningaid olulisi punkte saab teistest seadustest. Seevastu on Läti seaduseid ja määruseid võimalik kätte saada ka inglise keeles, erinevalt teiste maade õigusaktidest.

Võrreldes Eesti pardavarude regulatsiooni teiste riikide omaga, leiab autor, et meil kehtiv süsteem on küllaltki hästi reguleeritud, kuigi kindlasti saab seda paremaks muuta. Kõikides vaadeldavates riikides on kehtestatud määrad, mis pardavarustamist reguleerivad. Lisaks on teemat kajastatud ka riiklikes tolli-, käibemaksu- ning aktsiisiseadustes, just nagu Eestiski. Seega on valdkonda, mida üldiselt väga palju ei kajastata, siiski piisavalt reguleeritud.

Eestis on pardavarustamise teemat kajastatud Varudele tolliformaalsuste teostamise korra Rahandusministri 17.06.2009 määru nr 41 ning samuti on Maksu- ja Tolliameti poolt välja antud juhend, mis mõlemad kirjeldavad, kuidas ja milliste seaduste alusel toimub maksustamine

ja pardavarude käsitlemine. Erinevalt Inglismaast on Eestil eelis, kuna juhend on eraldi olemas ning sisaldab mõisteid, samuti maksustamist ning regulatsiooni. Suurbritannia puhul on aga erinevaid dokumente väga palju, kuid ühtset juhendit laevade ja lennukite pardavarude kohta ei ole. Teistes riikides, sealhulgas Eestis on aga konkreetne juhend olemas, mis teeb varustamise kindlasti lihtsamaks ja mugavamaks.

Suurbritannia pardavarude seadusandlust võrreldes, on Eesti juhend seevastu vähem põhjalik, sisaldades vaid olulisemaid norme, mida kaupade tarnimisel teada tuleb. Seaduste ja erinevate nõudmiste konkretiseerimine muudab maksumaksja töö jällegi lihtsamaks, kuna ei pea läbi lugema hulganisti erinevaid dokumente. Teisalt on näiteks Inglismaal välja antud rohkesti juhendeid, mis käsitlevad sama valdkonda, kuid kitsamas tähenduses, mis annab inimestele võimaluse asjadest ise ülevaadet saada. Läti juhend on seevastu jällegi üsna lühike ning selleks, et saada täpsemat informatsiooni, tuleks isikul ise täiendavat informatsiooni juurde otsida või küsida.

Erinevalt Eestist on Soomes kehtestatud süsteem, kui pardal ei tohi müüja isikule müüa rohkem maksuvaba kaupa, kui on lubatud riiki sisse viia. Ehk et isik ei saaks viia maale soodsamalt kaupa rohkem kui on ette nähtud. Eestis piiranguid kehtestatud pole, mis näitab, et erinevate juhendite läbitöötamine, annab kindlasti võimalusi Eestis kehtiva süsteemi täiendamiseks. Müügipiirangute rakendamine oleks kindlasti Eestile kasulik, kuna sellisel juhul tuleks nendelt kaupadelt, mida isik soovib rohkem osta, kui on lubatud, tasuda kõik maksud ning tulu jääks riigile.

Eesti juhendis ei ole täpselt kirjas, kes täpsemalt ning kuidas pardavarudega tegeleb. Või mis juhtub varudega, kui laev või lennuk ei saa vastu võtta neid. Lõputöö käigus ei uuritud, millised on praegu varustajate suuremad probleemid, seega ei saa väita, et midagi oleks puudu ja millisel määral. Küll aga võiks juhendisse lisada, milline Maksu- ja Tolliamet osakond või talitus täpselt pardavarude tegeleb ning ehk lisada ka mõni üldine kontakt, kuhu inimesed pöörduda saaksid, ilma et peaksid internetist neid otsima.

Saateleht on oluline kaubaveo dokument, kindlustamaks et õige kogus kaupa jõuab tõesti pardale ning oleks tarvitatud eesmärgipäraselt. Kui ka tulevikus muudetakse pardavarustamise regulatsiooni, ei tohiks kindlasti saatedokumentide tähtsust vähendada. Samuti tuleks kindlustada, et seal oleks kirjas kõik vajalik tarnete kohta, eelkõige kogus ning plaanitav kasutusala. Vältimaks rikkumisi, on kindlasti oluline jälgida saatedokumentide õigust, lisades neile näiteks

järeletegematud embleemid või muu taolise. Soomes kasutatakse saatelehe puhul nelja koopiat ning Saksamaal kolme koopiat. Eestis juhendis koopiate arvu kirjas pole, samuti ei ole seda, kes saatelehti ning nende koopiaid üldse vajavad. Sellest tulenevalt võib saatelehtedega probleeme tulla, kuna isikud ei tea, kellele neid dokumente tuleb esitada.

Soome juhendis on reguleeritud olukord, kui laev või lennuk ei saa mingil põhjusel kaupa vastu võtta või esialgsest kogusest jääb osa üle. Sellega välditakse olukordi, mil ülejääki kasutatakse ebaõigetel eesmärkidel ära, kas maha müües või isiklikuks tarbeks, ilma et selle pealt oleks makse makstud. Kauba tagastamine toimub samuti saatelehe alusel, kuhu täpsed kogused kirja pannakse, seega ei saa kaod tekkida. Seda punkti, kuidas pardavarud jõuavad tagasi lattu või olukorda, kui varusid pardale ei viida, Eesti juhendis reguleeritud pole. Kuigi on kirjas, et sellest tuleb elektrooniliselt teada anda. Võimalusel võiks käia pardavarusid kontrollimas ning koguste tegelikku hulka esitatud andmete omaga võrrelda.

Enne varustamist peab Soomes esitama eelteate 24 tundi enne planeeritavat laadimist. Eestis on kehtestatud ühetunnine etteteatamisaeg. Soomest liigub kindlasti palju rohkem laevu ning lennukeid, võrreldes Eestiga, kuid sellegipoolest on suudetud varustamise tähtaega seal hoida ööpäevapikkusena. See annab tollile võimaluse nii dokumente kui kaupu kontrollida ning ise vajadusel kohale minna. Eestis aga ei pruugita tunni aja jooksul kõike nii täpselt kontrollida ja kohale minna ei ole sageli nii lühikese aja jooksul ka võimalik, seega võiks ka seda punkti võimalusel meie juhendis täiendada.

Nii Soomes kui Rootsis on regulaarliinidel sõitvatel laevadel ja lennukitel pardavarustamiseks üldine luba, mis tähendab, et nad ei pea iga kord kauba pealelaadimiseks uuesti luba taotlema. Eesti juhendis seda olukorda kajastatud pole, aga mitmete laevade ning lennukite varustamiseks tuleb mitmeid saatelehti täita. Samas võiks ka Eestis võimalusel kehtestada regulaarliinidel sõitvatele transpordivahenditele lihtsustatud tolliprotseduure ehk anda isikutele, kes pidevalt varusid pardale viivad võimalus dokumente kergemini ja lihtsamalt esitada, kui neile, kes varustamisega vähem tegelevad (lisaks varude etteteatamise aja lühendamisele). Sellisel juhul tuleks aga kontrollisüsteemi rohkem rakendada, et sellest tulenevalt rikkumisi ennetada ning vältida.

Rootsi pardavarustamise juhendites tundub autori arvates olevat reguleeritud pigem varudega seotud kontroll, kui maksustamine või kaupade käsitlemine, mis näitab, et ilmselt on maksuteema kajastatud erinevates maksuseadustes. Eestis aga on kõik pardavarudega seotud

teave koondatud ühte juhendisse, kust inimesed saavad kogu vajaliku informatsiooni kätte, ilma et peaks kuskilt mujalt midagi juurde otsima. Erinevusena võib Rootsi juhendist välja tuua punkti, mis ütleb, et varustamise loa kehtetuks tunnistamise otsus jõustub koheselt. Eestis varustamisluba üldse pole, kuigi selle võiks sinna lisada.

Läti juhend on Eesti juhendiga kõige rohkem sarnane. Alguses on lahti seletatud mõisted ning seejärel on välja toodud maksustamine erineva kaubastaatuse puhul. Ka Eesti juhendis on teemat samamoodi kajastatud, kuigi põhjalikumalt kui meie lõunanaabritel. Läti juhendis on välja toodud, et kütust, mida saadakse maksuvabalt, ei tohi kasutada erasõitudeks ega meelelahutuseks. Eestis seda punkti eraldi kirja pole pandud, kuid ilmselt pole siin sellega probleeme, seega ei ole mõtet ka juhendit liigse informatsiooniga üle kuhjata.

Suurbritannia erinevates õigusaktides on pardavarustamise puhul oluline kindlaks määrata sõidusuunad ning olukorrad, kui laev või lennuk käib kolmandas riigis. Eestis on seda osa kindlasti vähem kajastatud, kuid see-eest tundub arusaadav ning pole mõtet neid põhjalikumalt lahti seletada. Mida Inglismaa juhendist võiks aga Eesti juhendisse lisada, on erinevate seaduste ning määruste põhjalikumad selgitused. Kas või olukorrad, kui varusid ei saa vastu võtta või füüsiliste kontrollide olemus. Samuti, kes kontrollidele võivad teostada ning lubade olemasolud ning kehtivusaegad.

Saksamaal on lisaks pardavarude juhendile kajastatud varustamist üpris põhjalikult ka tolliseaduses, millest tulevad ka mitmed kehtivad sätted. Seal ei ole erinevad õigusaktid dubleeritud ning saamaks teada asju, mida pole juhendis, tuleb vaadata näiteks tolli või mõnda maksuseadusest. Vältimaks olukordi, et maksusoodustusega kaup viiakse tagasi maale (pärast soodustuse saamist), lubatakse erinevaid kaupu kasutada ning tarvitada alles siis, kui reis algab mitte varem. Kindlasti on see ka teistes riikides nii, kuid seda pole eraldi välja kirjutatud.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et leidmaks parimat võimalikku lahendust oma riigis kehtestatud süsteemi paremaks toimimiseks, on tähtis leida kõik Euroopa Liidus kehtestatud sätted ning kohaldada neid vastavalt oma riigi vajadustele. Suurbritannia õigusakte uurides on need üsna tihedalt seotud Euroopa Liidu õigusaktidega ning sellest lähtuvalt on koostatud ka oma riigisisised seadused ning juhendid. See on oluline just seetõttu, et saaks kehtestada norme ning sätteid, mis oleks üheselt mõistetavad ja konkreetsed nii varustajatele kui kontrolli teostavale tollile.

KOKKUVÕTE

Lõputöö on kirjutatud teemal „Laevade ja lennukite pardavarustamise maksustamine Euroopa Liidus“. Teema on aktuaalne, kuna Euroopa Liidu õigusaktid antud valdkonnas pole üheselt tõlgendatavad, see omakorda tekitab segadust riigisiseste normide kohaldamisel. Eestis on pardavarustamise kohta välja antud määrused, mille järgi töötatakse, kuid samas puudub infomatsioon, kuidas toimitakse teistes Euroopa Liidu riikides.

Lõputöö eesmärk oli analüüsida laevade ja lennukite pardavarude maksustamist Euroopa Liidus. Eesmärgi saavutamiseks anti ülevaade pardavarustamise maksustamisest Euroopa Liidus; anti ülevaade, kuidas toimub pardavarustamine Eestis ning analüüsiti pardavarustamise maksustamist Eestis. Töös käsitleti eelkõige Eesti naaberriike: Soomet, Rootsit ja Lätit, samuti kahte Euroopa suuremat ning mõjukamat riiki: Suurbritanniat ja Saksamaad.

Pardavarustamine on keeruline valdkond, kuna tegemist on kauba liikumisega nii Euroopa Liidus kui ka liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. EL-is kehtib kaupade vaba liikumise põhimõte, seega on jäetud riikidele teatud osas võimalus otsustada, missuguses ulatuses ja kuidas kaubarneid maksustada. Kuna üheselt pole reegleid kehtestatud, siis võivadki tekkida erisused erinevates riikides.

Esimeses peatükis anti ülevaade pardavarustamise maksustamisest Euroopa Liidus. Selgus, et pardavarustamisega seotud regulatsioon vaadeldud riikides on sarnane. Mõisteid on põhimõtteliselt samamoodi käsitletud ning maksustamine toimub sarnaste põhimõtete alusel. Lisaks maksustamisele on vaadeldavate riikide pardavarude juhendites välja toodud varudele kehtestatud tingimused ning kontrollimeetmed, jälgimaks, et kaupa kasutatakse eesmärgipäraselt ega toimuks eeskirjade rikkumisi. Võrreldes Eesti pardavarustamist teiste riikidega, leiab autor, et Eestis võiks juhendit täiendada. Samas on võimalik edaspidi uurida, kui suures ulatuses meil pardavarustamine üldse toimub ning milliseid probleeme sellega seoses on tekkinud.

Lõputöös teises peatükis anti ülevaade, kuidas toimub pardavarustamine Eestis. Eestis on välja antud Rahandusministeeriumi määrus, samuti on olemas juhend pardavarude kohta, mis selgitab

määruses kehtestatud. Kauba toimetamine vee- või õhusõidukile toimub vastavalt sellele, kas tegemist on kaasavõetava varu, tarbevaru, varuosa või lisavarustusega. Samuti kas tegu on ühenduse või ühendusevälise kaubaga. Oluline on saatedokumendi kasutamine, kuna selle alusel tõendatakse varude pardale viimist ning soodustuste saamist.

Kolmandaks analüüsiti pardavarustamise maksustamist Eestis ning võrreldi Eesti pardavarude käsitlemist teiste riikide omaga. Eestis on välja antud juhend pardavarude kohta, mis koondab nii üldist regulatsiooni kui maksustamist. Samas ei sisalda juhend aga kes täpsemalt pardavarudega tegeleb. Samuti ei ole kirjas, mis juhtub varudega, kui laev või lennuk ei saa mingitel põhjustel varusid vastu võtta. Ka saatelehe kohta ei ole Eesti juhendis nii täpset informatsiooni kui teiste riikide juhendites.

Kõikide eespool mainitud punktide lisamine juhendisse tõhustaks kontrollimeetmeid, mis omakorda aitaks vältida rikkumisi, kuid muudaks varustamise samal ajal ka lihtsamaks. Inimesed teaksid kelle poole vajadusel pöörduda ning kust abi saada. Mida rohkem informatsiooni on võimalik juhendist kätte saada, seda vähem segadust ootamatutest olukordadest tekib.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et autor analüüsis pardavarustamist erinevates Euroopa Liidu riikides, seega lõputöö eesmärk saavutati.

SUMMARY

This diploma thesis is written on subject „Taxation of ships and aircraft stores in European Union“. Without appendixes this thesis has 39 pages. It is written in Estonian, and has 35 referred sources.

This thesis is important, whilst European directives in current matter are neither uniquely interpreted nor create limits. This causes misinterpretations in making rules. Therefore subjects for this thesis are ships and aircraft stores.

The aim of this paper is to explore ships and aircraft stores and to find out how different countries in European Union treat those supplies. To achieve the aim author:

1. Gives an overview of the taxation of ships and aircraft stores in European Union
2. Gives an overview of the taxation of ships and aircraft stores in Estonia.
3. Analyses the taxation of ships and aircraft stores in Estonia.

The diploma thesis is practical because it gives an overview how different countries in Europe (Finland, Sweden, Latvia, Great Britain and Germany) treat ships and aircraft stores.

Author came to conclusion that for making better system in Estonia, it is important to find all different statute about this subject. After this it is possible to make the rules about ships and aircraft stores in Estonia. It is also beneficial to research other countries rules.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus, 04.12.2002, jõustunud 01.04.2003 - RT I 2007, 45, 319 ... RT I 2009, 59, 390.

Bundesministerium der Justiz, „Zollverordnung“, <bundesrecht.juris.de/zollv/index.html>, (21.03.10).

Eksporti tolliprotseduuri rakendamise täiendavad juhised ning eksportimisel tolliformaalsuste teostamise kord, 27.04.04, jõustunud 01.05.04 - RT I 2004, 35, 238 ... RT I 2009, 36, 235.

EMTA, „Tarbe- ning kaasavõetavate varude ja vee- või õhusõiduki pardale toimetatavate varuosade ja lisaseadmete tolliformaalsuste teostamise juhend“, <www.emta.ee/doc.php?3954>, (16.01.10).

Finnish Customs, Excise Taxation in Finland, <www.tulli.fi/en/finnish_customs/publications/excise_tax/index.jsp>, (27.03.10).

HM Revenue and Customs, „Excise duty drawback-ships and aircraft stores“, <customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageExcise_ShowContent&id=HMCE_CL_000203&propertyType=document>, (09.01.10).

HM Revenue and Customs, „Stores for use in ships, aircraft or hovercraft: The law on ships and aircraft stores“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vexpmanual/VEXP60100.htm>, (09.01.10).

HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: international journeys“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4200.htm>, (09.01.10).

HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: intra - Community journeys“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4100.htm>, (09.01.10).

HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: intra - Community journeys: introduction“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4130.htm>, (09.01.10).

HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: intra - Community journeys: on-board consumption“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4140.htm>, (09.01.10).

HM Revenue and Customs, „Supplies on board ships, aircraft and trains: intra - Community journeys: supplies other than for on-board consumption“, <www.hmrc.gov.uk/manuals/vatposgmanual/VATPOSG4150.htm>, (09.01.10).

Komisjoni määrus (EÜ) nr 272/2009, 02.04.2009, millega täiendatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EÜ) nr 300/2008 lisas sätestatud tsiviillennundusjulgestuse ühiseid põhistandardeid.

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2009, 46, 307.

Laevade ja väikelaevade sisemerre, sadamatesse ning piiriveekogude Eestile kuuluvatesse vetesse sisenemise ja neist väljumise kord, 19.05.09, jõustunud 15.06.2004 - RT I 2004, 44, 312 ... RT I 2009, 63, 415.

Latvijas Tiesību akts, Law on Excise duty, <www.likumi.lv/doc.php?id=81066&from=off>, (18.03.10).

Latvijas Tiesību akts, Law on Value Added Tax, <www.likumi.lv/doc.php?id=34443>, (18.03.10).

Läti tolli vastus Lisas 1 toodud küsimustele.

Latvijas Tiesību akts, Muitošanas kārtība kuģa un gaisa kuģa apgādē, <www.likumi.lv/doc.php?id=206779&version_date=21.03.2010>, (17.03.10).

Nõukogu direktiiv, nr 112/2006/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT L 347, 11.12.2006.

Nõukogu määrus (EÜ) nr 1186/2009, 16.11.2009, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem.

Nõukogu määrus (EÜ) nr 2913/1992, 12.10.1992, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, EÜT L 302, 19.10.1992.

Pakendiaktsiisi seadus, 19.12.1996, jõustunud 01.03.1997, osaliselt 01.12.1998 - RT I 1997, 5/6, 31 ... RT I 2008, 49, 272.

Rahandusministeerium, „Käibemaksuseadus Rahandusministeeriumi kommentaaridega“ (2009), <www.fin.ee/doc.php?103683>, (15.01.10).

Rootsi tolli vastus Lisas 1 toodud küsimustele.

Saksa tolli vastus Lisas 1 toodud küsimustele.

Zoll, „Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen“, <www.zoll.de/e0_downloads/c0_merkblaetter/index.html>, (14.03.10).

Tolliseadus, 13.04.2004, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 28, 188 ... RT I 2009, 36, 234.

Tulli, Muonitusohjeet, <www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/valmver_alainen_toiminta/muonitus/index.jsp>, (31.03.10).

Tulverket, Proviantering av transportmedel, <www.tullverket.se/forfattningar/forfattningar/tullverketsforfattningshandboktfhiii1tullkodexmm/provianteringavtransportmedelmm.4.3cc1940611667e5db7f80004650.html>, (18.03.10).

Vabariigi Valitsuse 25.07.2006 määruse "Ekspordi tolliprotseduuri rakendamise täiendavad juhised ning eksportimisel tolliformaalsuste teostamise kord" muutmine" eelnõu seletuskiri, vastu võetud, jõustunud 01.11.06.

„Varudele tolliformaalsuste teostamise kord” eelnõu seletuskiri, Rahandusministeeriumi 08.06.2009 määrus, jõustunud 01.07.09.

Varudele tolliformaalsuste teostamise kord, Rahandusministri 17.06.2009 määrus nr 41, RTL 2009, 49, 716.

Varudele tollikäitlusviisi määramiseks vajalike tolliformaalsuste teostamise kord” ja Vabariigi Valitsuse 27.04. 04 „Ekspordi tolliprotseduuri rakendamise täiendavad juhised ning eksportimisel tolliformaalsuste teostamise kord” muutmine” eelnõu seletuskiri, vastu võetud Vabariigi Valitsuse määrusega, jõustunud 13.05.2008.

Veroskatt, Taxation in Finland 2009,
<www.vero.fi/default.asp?path=488,494&domain=VERO_ENGLISH&language=ENG>,
(15.03.10).

LISAD

Lisa 1 Kiri tolliasutustesse

Saadetud 19.02.2010

Hello,

My name is Marleen Madisson and I am from Estonian Public Service Academy. I am studying taxation and customs. This year I am writing a paper about goods that are supplied on ships and aircrafts and are specially meant for consumption on board. I am focusing on researching regulations in Finland, in Latvia, in Sweden, in Germany and in Great Britain.

The purpose of this letter is to get some information and help from your country about laws and taxation there. Here are a few questions that I would like to ask.

1. What kind of customs procedure do you impose to the goods that are carried on board of an airplane or ship? Is it export or something else?
2. How do you treat supplies that are meant for consumption on board?
3. Are goods imposed to value added tax, excise duty or are there some goods free of duty? And what are the tax rates in your country for those goods?
4. How do you ensure that the goods really do go on board and are consumed there? Do you require some delivery note or are there no problems with that?

I really hope that you have the time to answer my questions.

Looking forward to your reply,
Marleen Madisson

Lisa 2 Rootsi tolli vastus

Vastus saabus 23.02.2010

Hello,

I am pleased to provide you with the following response to your question, registered as No TV13-2010-2498:

1. Export-declaration with code F61 in box 37:2, transit-declaration, import declaration with code 30T in box 37:2 on the SAD-document, due The list of national procedure codes - Relief.
2. First they must ask Customs for a permit to supply the aircraft or ship. Usually regular air-lines have a generally admission. Otherwise they ask for each time and how much supplies they want to have for the aircraft or ship.

Regulations about this are in this link in Swedish language:

<http://www.tullverket.se/forfattningar/forfattningar/tullverketsforfattningshandboktfhiii1tullkodexmm/provianteringavtransportmedelmm.4.3cc1940611667e5db7f80004650.html>

3. First you must have the Taric-code and than you can check each Taric-no. on the Swedish Taric-on-line, where you also get the excise duties. All supplies are exempted from fees. It's available in English language also:

<http://taric.tullverket.se/taric/bin/tagHuvudmeny.cgi?file=9>

4. The catering-company takes receipts from the staff on the aircraft or ship. On customs document they also can sign as a receipt. We can't check that it's consumed on board, you'll never know if the aircraft or ship are coming back.

Please keep in mind that the information above is only advisory and based on current legislation. Do not hesitate to contact us if you have any further questions.

Yours sincerely,

Roland Kristiansson
Customs Information Officer

www.tullverket.se

Call Customs, telephone +46 771 520 520 or 0771-520 520

Lisa 3 Lāti tolli vastus

Vastus saabus 23.03.2010

In response to your 2010 19th February e-mail, State Revenue Service (SRS) Customs Administration (CA), according to Latvian legislation, gave the following explanation of the issues identified in your letter.

Ship's supply of equipment and spare parts in Latvia are made in accordance with Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code and Commission Regulation (EEC) No 2454/93 laying down the implementation of Council Regulation (EEC) 2913/92 establishing the Community Customs Code, the creation of conditions for the application of customs procedures, and according to the procedure Latvian Cabinet of Ministers set, as well as under other existing EU and national laws and regulations.

Latvian Republic Cabinet Regulation No 249 "Customs clearance procedures for the supplies of ship and aircraft" prescribes the procedures of customs clearance for the supplying of ship (including warships) and aircraft, spare parts and equipment.

Ship's and aircraft supplies are defined as follows:

- **equipment** means articles, other than ship's spare parts, on board a ship for use thereon, which are removable but not of a consumable nature, including accessories such as lifeboats, life-saving devices, furniture, ship's apparel and similar items;
- **spare parts** are defined as articles of a repair or replacement nature for incorporation in the ship in which they are carried;
- **stores** means goods for use in the ship, including consumable goods, goods carried for sale to passengers and crew members, fuel and lubricants, but excluding ship's equipment and ship's spare parts.

1. According to the 16th March 2010, Latvian Republic Cabinet Regulation No 249 "Customs clearance procedures for the supplies of ship and aircraft" Part II, supply - goods, including consumable goods, which are designed for use on board, as well as fuels and lubricants (excluding equipment and spare parts), which are delivered on ships and airplanes is a customs procedure - removal, when the ship left the Community customs territory, including non-Community goods the customs clearance mode - Re; Non-Community goods under a customs procedure - transit. The European Community's customs territory of the Community goods clearance arrangements do not apply if the ship does not leave the Community customs territory or goods consumed in the European Community's customs territory. Goods supplied under consignment note. While the non-Community goods under a customs procedure - release for free circulation.

2. The ship's or aircraft captain is responsible, for stocks which provided consumption on board, for who he declares in writing that the goods will be spent manning the supply or retail sale on board.

3. According to the Law "On Value Added Tax" Article 7, fourth paragraph ships and aircraft refueling and the supply of goods is applied in the value added of 0 per cent rate.

The Law's "On Excise Tax" Article 18, paragraph 1, states that from the excise tax are exempt petroleum products which are in accordance with third paragraph* the conditions of supply and use of aircraft and ships aren't used for private recreation and entertainment.

The Law's "On Excise Tax" Article 18, first paragraph, is stated that from the excise tax are exempted petroleum products which under this law third paragraph* is supplied and used on the board and aren't used for private recreation and entertainment.

**(third paragraph) in those cases the use of diesel, kerosene or fuel oil with a colorimetric index of less than 2.0 and the kinematic viscosity at 50 ° C is less about 25 cSt, or the substitution of petroleum products and components, then the petroleum products exempt from tax if they are labeled (marked) in accordance with Article 28 of this Law. If diesel fuel, kerosene or fuel oil, which colorimetric index of less than 2 0 and the kinematic viscosity at 50 ° C is less than 25 cSt, or the substitution of petroleum products and components used in international transport (and between Member States) under the first paragraph, 2nd and 3, as well as the jet fuel used in accordance with this first paragraph of Article 2, these petroleum products can be labeled (marked).*

Law "On Excise Tax" Article 21 provides that are exempt from excise duty on excise goods (excluding petroleum products) which are supplied to ships and aircraft engaged in international operations (including between the Member States), provided that these goods are being made use (including where the value of the goods are included in the ticket price) on the ship or aircraft at retail for consumption on site (except for the realization of retail take away) or are used to supply the crew. In this case, the ship or the captain of the aircraft operator - the taxpayer assures in writing that received excise goods (including product type, name, quantity and Excise use the destination) won't be used otherwise.

Additional information on other related issues you can search the web using Internet addresses:

1. http://www.likumi.lv/doc.php?id=206779&version_date=21.03.2010
2. <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34443>
3. <http://www.likumi.lv/doc.php?id=81066&from=off>

Hoping that we could help,

Respectfully

Customs Administration

Lisa 4 Suurbritannia tolli vastus

Vastus saabus 10.03.2010

Thank you for your letter dated 19 February 2010, concerning goods supplied to ships and aircraft.

Your question quite a bit of ground so I suggest that initially that you go into the web site-
www.hmrc.gov.uk.

Go into
Import/Export
Put Ships Stores into Search

This will bring up a number of contacts. Notices Nos 69(a), 198 and 744(c), which contain useful information on the subject, are available from this link.

In addition there are two further Notices which you may find useful.

These are

Notice No 221 Inward Processing Relief for goods which are imported for processing and re-export.

Notice No 232 Customs Warehousing concerns goods imported for warehousing without charges. Section 8.20 onwards deals with shipment of goods for stores.

Both Notices are available from the above web site

Go into
Import/Export
Library
Publications
Notices
Import/Export/Int Trade
Public Notices

The Revenue and Customs Acts which are mentioned are available in various publications. If you want to obtain copies, I suggest that you contact the following source.

TSO (The Stationery Office) P O Box 29, NORWICH, NR3 1GN.

Tel.0870 600 5522.

E-Mail-customer.services@tso.co.uk

If you have any more specific queries after reading these sources, please let me know.

I must emphasise that the advice given is based on the information you have supplied if the nature of the transaction changes in technical detail or the relevant details provided were incomplete or incorrect we will not be bound by this ruling.

Yours faithfully
I Patterson
International Trade

Lisa 5 Saksamaa tolli vastus

Vastus saabus 01.03.2010

Please find below an answer to your questions dated 19 February 2010:

Receipt and delivery of ship's supplies are non-harmonised within the European Union and have to be regulated by the relevant member state. The requirements for receipt and delivery of ship's supplies are laid down in § 27 Zollverordnung

(http://www.zoll.de/e0_downloads/a1_vorschriften/b0_zoelle/index.html) for Germany.

According to this regulation ship's masters (e.g. captains) and ship's owners may receive non-community goods or community goods, which are liable to excise tax (which has not been charged), under certain circumstances as ship's supplies.

The delivery of ship's supplies is usually made from a customs warehouse, a freezone or from an excise warehouse. The goods are kept under customs supervision until their re-export or their exit from the excise territory. The usual export regulations apply (leaflet – only in German – on http://www.zoll.de/e0_downloads/c0_merkblaetter/index.html „Merkblatt über die ausfuhrrechtlichen und außenhandelsstatistischen Anmeldepflichten bei Lieferungen von Schiffs- und Luftfahrzeugbedarf und Bordvorräten sowie Einrichtungen auf hoher See mit Darstellung der Besonderheiten für Marktordnungswaren mit Ausfuhrerstattung“.

Non-community goods supplied AND received as ship's supplies, are considered released for export. They may be used/consumed as soon as the ship has started its see-going journey. Community goods, which are liable to excise tax, and which are supplied and received as ship's supplies in sea traffic, have to be transported according to the excise regulations on tax suspension for export from the excise territory of the European Community.

For ship's supplies which are duly supplied and received no import or export charges are due. Import charges may incur, if goods are received although there is no right for receipt, or if goods are used improperly/illegally. For a delivery of ship's supplies a delivery notice in three copies has to be used, which states amount and quality of the goods as well as their duty/excise status, name, kind and destination of the ship and – in case of pleasure boats/recreational vessels - also the duration of the journey and number of participating persons. The recipient (ship's master or ship's owner) has to confirm receipt of goods on all copies of the delivery notice. One copy is kept bei the recipient, one by the ship's supplier. After delivery the third copy has to be presented by the supplier to the customs office, in which jurisdiction the place of delivery is located. Community goods liable to excise tax have to be presented to the customs office, in which jurisdiction the place of delivery is located. With these measurements it is ensured that the goods are actually brought on board the ship.

Ship's stores, which are brought into the German part of the European customs territory by the ship's masters of commercially used ships are released for end use, so as not to charge import duties/taxes/excise. Details are regulated in § 14 and § 11 Zollverordnung.

For legal reasons this information can only be given to the best of our knowledge and is non-binding.

Yours sincerely, Nancy Schaarschuch

Informations- und Wissensmanagement Zoll
(Information and Knowledge Management section of the German customs administration)
Central information unit
Carusufer 3-5, 01099 Dresden