

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kristiina Vorontsova

SADAMATEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

Lõputöö

Juhendaja: Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2018

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2018
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Sadamateenuste käibemaksuga maksustamine</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Value Added Tax on Port Services</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 54 leheküljest. Lõputöö kirjutamisel on kasutatud 76 allikat, millele on ka viidatud.</p> <p>Lõputöö eesmärk analüüsida sadamateenuste maksustamist Eestis.</p> <p>Selleks, et saavutada lõputöö eesmärki, on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest. 2. Antakse ülevaade teenuse olemusest. 3. Antakse ülevaade suurematest sadamatest Eestis ning nendes sadamates pakutavatest sadamateenustest. 4. Analüüsitakse sadamateenuste maksustamist Eestis. <p>Lõputöö tulemusena jõuti järeldusele, et kõikides Euroopa Liidu riikides rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevaga seotud sadamateenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. Selle juures on oluline, et teenust saaks otseselt rahvusvahelistes vetes sõites merelaev. Laevad, mis ei ole rahvusvahelised-neile osutatud teenused on maksustatud 20%- lise käibemaksumääraga. Käibemaksuseaduses ei ole viidet sadamaseadusele, kus on kirjeldatud, mis teenused on sadamateenused. Samuti käibemaksuseaduses puudub selgitus, et nullprotsendilise käibemaksumääraga on maksustatud rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevaga seotud teenud, juhul, kui teenust saab laev.</p>	
Võtmesõnad: käibemaks, sadamateenused, sadam, käibemaksumäärad	
Võõrkeelsed võtmesõnad: value added tax, port services, port, VAT rates	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Kristiina Vorontsova</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjajalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja: Tõnis Elling</p> <p style="text-align: right;">Allkiri:</p>	
<p>Kaitsmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Kerly Randlane</p> <p style="text-align: right;">Allkiri:</p>	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KÄIBEMAKSU JA TEENUSE MÕISTE.....	6
1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus	6
1.2 Teenuse mõiste, olemus ja tekkimise koht	15
2. SADAMATEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE	19
2.1 Suurimad sadamad ja sadamateenused Eestis.....	19
2.2 Sadamateenuste käibemaksuga maksustamise probleemid	33
KOKKUVÕTE	40
SUMMARY	42
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	44
Lisa 1. Intervjuu Tallinna Sadam AS-i pearaamatupidajaga	51
Lisa 2. Sadamate tutvustus tabelina	53

SISSEJUHATUS

Käibemaks on omalt olemuselt tarbimise ja kulutuste maks. Käibemaks on maks, mida kohaldatakse põhimõtteliselt kõikidele tehingutele, mis on seotud äritegevusega ning puudutavad kaupade müüki ja teenuste osutamist. Käibemaks on kehtestatud kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides.

Lõputöö teema valiku põhjuseks on asjaolu, et autorile teadaolevalt ei ole veel põhjalikult uuritud, millised sadamateenused on maksustatud 20%-lise käibemaksumääraga ja millised sadamateenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga.

Sadamateenused on loetletud sadamaseaduses. Käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) §-s 15 lõikes 3 punktis 3 on kirjas, et nullprotsendilise käibemaksumääraga on maksustatud need teenused, mida osutatakse rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale. Ehk, siis maksumaksjatel tuleb eristada rahvusvahelistele laevadele osutatavad sadamateenused ja siseriiklike laevade teenustest. See pole praktikas alati võimalik.

Vastavalt 2018.aastal kehtivale KMS- ile on rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenused maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. Praktikas on keeruline eristada otseselt seotud teenuseid tavalistest teenustest. Tekib küsimus, kui otseselt peavad teenused laevaga seotud olema. Näiteks kaubaveoga seotud kõrvalteenused on KMSis näidisenäidiseks toodud, kuid otseselt seotud sadamateenuseid mitte.

Teenused, mis on seotud sadamaga aina kasvavad, sest kaubavahetus suureneb ning laevu tekib juurde. Sadamaseaduses on küll kirjas mõned pakutavatest sadamateenustest, kuid KMS- is ei ole viidet, millised sadamateenused on maksustatud 20%-lise käibemaksumääraga ja millised sadamateenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest läbi Eesti liikuvate kaubamahtude hulk suureneb. Näiteks Sillamäe sadama kaubamaht aastal 2015 oli 5 260 tonni ning juba aastal 2016 oli kaubamaht 6 320 tonni, seega maht suurenes aastaga 20%. Paldiski Põhjasadama kaubamaht aastal 2015 oli 2 300 tonni ning juba aastal 2016 oli kaubamaht 2 500 tonni, seega kaubamaht suurenes 10%. Sadamaid uuendatakse ja laiendatakse pidevalt just sellel põhjusel, et kaubavedu ja reisimine suureneb.

Lõputöö uudsus seisneb selles, autorile teadaolevalt ei ole seda teemat varem teadustöös analüüsitud.

Lõputöös käsitletav probleem seisneb selles, et KMS- is pole täpsustatud, millised sadamateenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga ning millised teenused on maksustatud 20%- lise käibemaksumääraga.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida sadamateenuste käibemaksuga maksustamist Eestis.

Selleks, et saavutada lõputöö eesmärgi, on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest.
2. Antakse ülevaade teenuste olemusest.
3. Antakse ülevaade suurematest sadamatest Eestis ja nendes sadamates pakutavatest sadamateenustest
4. Analüüsitakse sadamateenuste maksustamist Eestis.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. See tähendab, et lõputöö andmete kogumiseks tehakse tööd teadustekstide ja seadustega. Lisaks kasutatakse ka Euroopa Liidu õigusakte. Lõputöö käigus tehakse ka intervjuu Tallinna Sadama AS-i pearaamatupidajaga. Lõputöö hinnangud ja järeldused tuuakse välja sõnaliselt ja kirjalikult.

Lõputöö jaguneb kaheks peatükiks. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Esimese peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade teenuse mõistest ja olemusest.

Teise peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade suurimatest sadamatest Eestis ja selgitatakse, mis on sadamateenused. Teise peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade, mis seadustega on sadamateenused reguleeritud ning analüüsitakse sadamateenuste maksustamist Eestis.

Lõputöös kasutatakse allikatena eesti-, inglise- ja venekeelset erialast kirjandust, käibemaksuseadust, sadamaseadust, kohalike maksude seadust jm, Euroopa Liidu direktiivi ning võõrkeelseid artikleid ning sadamate kodulehekülgi.

1. KÄIBEMAKSU JA TEENUSE MÕISTE

1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus

Eestis on peaaegu kõik teenused ja kaubad maksustatud käibemaksuga. Käibemaksuvabastused võivad esineda näiteks hariduse-, tervishoiu- ja finantsvaldkondades. Eestis kehtestatud käibemaksumäärad on 20%, 9% ja 0%. Riigi poolt kogutud käibemaks täiendab riigikassat ning osa läheb ka Euroopa Liidule.

Käibemaksuga puutuvad mingil määral kokku kõik inimesed. Ettevõtjad on kohustatud maksma käibemaksu, kuid hiljem nad saavad selle riigilt tagasi küsida. Füüsilised isikud peavad maksma käibemaksu ostes kaupu või teenuseid. Käibemaks on lisatud arvele, alguses on summa ilma käibemaksuta ning lõpus on arve koos käibemaksusummaga.

Kaupade ja teenuste müügi käibelt kogutavaid makse tunti juba antiikajal. Varasematel aegadel valdasid suurimal määral üksikutelt kaupadelt või teenustelt võetavad maksud, kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil. Euroopas kehtestati müügitakse ulatuslikult näiteks Esimese maailmasõja ajal ja selle järel. Sellel ajal kasutati müügitakse administreerimiseks maksumärke. Müügitaksud jagunesid mitmeetapilisteks kumulatiivseteks maksudeks või üheetapilisteks maksudeks. Mitmeetapilised kumulatiivsed maksud tähendavad seda, et maksustati kõik müügitasandid ning sisendkäibemaksu maha ei arvatud. Üheetapiliste maksude puhul maksustati näiteks ainult tootmist, hulgimüüki või jaemüüki, ehi siis maksustati ainult ühte kindlat etappi. Esimest korda Eestis kehtestati lisandväärtuse maksuna toimiv käibemaks alles 1. jaanuaril 1991. Alates 1. jaanuarist 1992 on käibemaks kehtestatud seadusega. (Lehis, 2009, lk 352-353) Tarbimise maksustamine on kogu aeg olnud riigile üheks tähtsamaks tuluallikaks. (Tammert, 2005, lk 253)

Eestis kogutav käibemaks on kulutuse ja tarbimise maks. Nii Eestis kui ka terves Euroopa Liidus käibemaksu lõppkandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust. Käibemaksu summa lisandub arvele. Eestis kehtivad käibemaksumäärad on 20%, 9% ja 0%. Käibemaks on suurema tähtsusega arenenud riikides kui arengumaadel. (Salanie, 2003) Tarbija, kes ostab kaupu või teenuseid maksab ka käibemaksu. Käibemaks on juba pandud hinna sisse.

Lühidalt öeldes, käibemaks on üldine tarbimismaks, mille eesmärk on anda riigile tulu. Maksu maksustatakse igal tootmis- ja turustamisetapil, kus lisandub väärtus. (Colbjornsen, 2014, lk 327) Käibemaksu kogub Maksu- ja Tolliamet ning eesmärgiks on anda tulu riigi jaoks.

Käibemaks, mida kogutakse Eestis ja kõikides teistes Euroopa Liidu liikmesriikides, on oma olemuselt kulutuste ja tarbimise maks. See tähendab seda, et selle maksu eesmärk on mõjutada tarbimist liikmesriikides. Seda realiseeritakse kogudes seda maksu kulutuselt, mida teevad tarbijad ostes kaupu või teenuseid. Sellepärast ei koguta maksu tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist müües tarbijale kaupu või teenuseid. Sellepärast on see maks majanduslikus mõttes kaudne maks. (Elling, 2014, lk 29) Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. (Elling, 2014, lk 29)

Alguses peab käibemaksu tasuma ettevõtja, kuid hiljem ta saab seda küsida riigilt tagasi. Ostjad tasuvad käibemaksu ostes kaupu või teenuseid. Käibemaksu maksustatav väärtus sõltub toote või teenuse hinnast, mida kallim on teenus või toode, seda suurem on käibemaks, mida peab juurde maksuma.

Käibemaks peab olema võetud sellisel ajal ja viisil, et oleks võimalikult sobiv maksumaksja jaoks. Käibemaksu tasumise süsteem ja protseduur peab olema arusaadav ja mugav maksumaksjale. (Миляков, 2009, lk 9) Nii nagu ka teistes riikides, käibemaksu kogumine toimub Maksu- ja Tolliameti poolt. (Kägi, 2004, lk 13)

Euroopa Liidus on käibemaksu tasumine mugav ja arusaadav. Füüsilised isikud tasuvad käibemaksu kauba või teenuse hinna sees ja ettevõtted tasuvad kokku korjatud käibemaksu riigile. Kuna käibemaks on juba ostuhinna sees, siis tavainimesed ei pea tegema mingisuguseid protseduure, et seda tasuda.

Käibemaks Eestis ja mujal Euroopa Liidus on ülesehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel, mis tähendab seda, et kõik ettevõtjad maksavad käibemaksu vaid enda poolt lisatud väärtuselt. Seega mõeldakse käibemaksu mõiste all mittekumuleeruvat lisandunud väärtuse maksu. (Elling, 2008) Riigikohus on korduvalt toonud esile, et käibemaks on tarbijat, mitte ettevõtet koormav maks. Lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeriva käibemaksu põhitunnuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sellega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks poleks maksustatud

käibemaksuga ning et ei tekiks käibemaksu kumuleerimist.(Elling, 2014, lk 29) Selleks, et mitte koormata ettevõtjaid, saab ettevõtte sisendkäibemaksu maha arvata.

Euroopa Kohus on esile toonud ka tarbimise maksustamist ja ettevõtjate mittekoormamist. Iga tehingu puhul arvestatakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade või teenuste hinna põhjal selliste kaupade või teenuste suhtes kohaldatava maksumääraga, pärast seda, kui on maha arvatud käibemaksu summa, mis kantakse otseselt erinevate kulukomponentidega. (Eur-Lex: Access to European Union Law, 2018) Seega, kaupadelt või teenustelt, mis on soetatud ettevõtte tarbeks, saab käibemaksu tagasi. Osutatud teenuste või kaupadele soetamisel käibemaksu maksab lõpptarbija.

Ühise käibemaksusüsteemi üldpõhimõtte ja direktiivi järgi maksustatakse käibemaksuga tootmise või turustamise iga tehing, millelt maha arvatav käibemaksusumma tuleneb makstud hinna aluseks olevatest eri kuluteguritest. Mahaarvamisõigus kuulub tervikuna käibemaksusüsteemi ja põhimõtteliselt ei või seda piirata, sest igasugune piiramine mõjutab maksukoormuse taset, ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Erandid on lubatud vaid kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel. (Elling, 2014, lk 29-30) Vastavalt Nõukogu Direktiivile 2006/112/EÜ artiklile 176, mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, löbustustele või meelelahutusele. (Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ , 2006) Oluline on selle juures see, et käibemaksu arvatakse maha ainult nendelt kuludelt, mis on seotud ettevõtlusega.

Käibemaks keskendub eriti kõikide kaupade tarbimisele. See on vastupidine tarbimismaksudele või aktsiisidele, mida kogutakse mingi spetsiifilise tarbekauba või spetsiifiliste tarbekaupade kategooria tarbimise pealt. Käibemaks on olemuselt tegelikult üldine tarbimismaks. Käibemaksuga on maksustatud ainult tarbiv kasutamine. Sellepärast on loodud sätted, mis puudutavad kaupade üle piiri viimist. Kaubad ja teenused, mida imporditakse kodumaal kasutamiseks, tuleb maksustada Eestis kehtestatud käibemaksuga, ja kaubad ja teenused, mida eksporditakse kasutamiseks välismaal, tuleb vabastada siseriiklikust käibemaksust. (Elling, 2008, lk 15-16)

Teenused, mida osutatakse ja kaubad, mida ostetakse Eestis, on maksustatud vastava käibemaksumääraga. Kui teenust või kaupa ostab teise riigi käibemaksukohustuslane, siis tema maksab vastava käibemaksu enda riigis. Teiste Euroopa Liidu liikmesriikide

käibemaksukohustuslased on vabastatud Eesti siseriiklikust käibemaksust, kui kaup liigub Eestist teise liikmesriiki.

Käibemaks on väheseid makse, mis laekub täies ulatuses riigile ja mille kasutamisele ei ole ette nähtud mingit sihtotstarvet, välja arvatud eraldi, mis läheb Euroopa Liidu eelarvesse. (Lehis, 2015, lk 279) Käibemaksu laekus 2016. aastal 1,964 miljardit eurot ja 2017. aastal kavandati 2,099 eurot laekumist. (Lehis, 2017, lk 270)

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning millega koormatakse igat müügi etappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Tuntakse ka muid üheetapilisi tarbimismakse, millega maksustatakse üksikute kaupade või teenuseliikide tootjaid, müüjaid ja tarbijaid (aktsiisid, hasartmängumaks, lõbustusmaks, mujal riikides ka näiteks kindlustusmaks, kinnisasja võõrandamise maks, mootorsõidukimaks ja mitmesugused muud kulutusmaksud). (Lehis, 2015, lk 279)

Osa spetsiifiliste tarbimismaksudega maksustatud kaupu ja teenuseid on käibemaksust vabastatud, näiteks hasartmängud ja kindlustusteenused, osa aga mitte, näiteks aktsiisikaupu maksustatakse ka käibemaksuga, kusjuures aktsiis suurendab käibemaksuga maksustavat väärtust. Käibemaks erineb aktsiisist selle poolest, et käibemaks hõlmab kõiki müügitasandeid ja maksubaas on seotud kauba või teenuse väärtusega. Aktsiisid on seevastu ühetasandilised maksud ning üldjuhul ei ole aktsiisimäär seotud kauba väärtusega. (Lehis, 2015, lk 279) Käibemaks keskendub kõikidele kaupadele, sealhulgas teenuste tarbimisele, vastupidi spetsiaalsele tarbimismaksule või aktsiisile, mida kogutakse mingi spetsiifilise tarbekauba või spetsiifiliste tarbekaupade kategooria tarbimise pealt. (Elling, 2014, lk 30) Tarbimismaksude kõige olulisemaks tunnuseks on see, et teda rakendatakse ühtlaselt kõikidele kaupadele ja ideaalis ei tohiks ta moonutada tarbimisstruktuuri ühelgi moel. (Tammert, 2005, lk 254)

Eestis on kõik teenused ja kaubad maksustatud käibemaksuga, kuid erandiks on näiteks hasartmängud ja kindlustusteenused. Aktsiisikaubad on maksustatud käibemaksuga, kuid võrreldes käibemaksuga, aktsiisi suurus ei sõltu kauba maksumusest. Aktsiisidega on maksustatud ainult mõned kaubagrupid, aga käibemaks rakendub kõikidele teenustel ja toodetele.

Riigikohus on asunud seisukohale, et kui käibemaksu maksab lõpptarbija ja ettevõtja ülesanne on vaid käibemaksu koguda, siis tekiks käibemaksu mahaarvamise piiramisel

mitmekordne maksustamine, mida tuleb vältida. Kohus on samas asjas täheldanud, et alusetu on maksuameti seisukoht, nagu oleks käibemaksu mahaarvamise õigus maksumaksjale antav hüve. (Elling, 2014, lk 30)

Käibemaksul on kuus omadust. Esiteks, käibemaks on riiklik maks. Eesti maksusüsteemis on üheks maksude liigitamise aluseks see, kas maks kehtib kogu riigi territooriumil ja on kehtestatud seadusega või kehtib ainult omavalitsuse piirides ja on kehtestatud vastava omavalitsuse volikogu määrusega. Selle alusel liigitatakse maksud riiklikeks maksudeks ja kohalikeks maksudeks. (Elling, 2014, lk 30) Riiklikud maksud on nimetatud MKS §-s 3 lõikes 2. Eestis on kokku üheksa riiklikku maksu ning nendeks on tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid, raskeveokimaks ja ettevõtlustulu maks. (Maksukorralduseseadus, 2018) Kohalikud maksud on sätestatud kohalike maksude seaduses ja need kehtestatakse igas omavalitsuses eraldi vastava volikogu määrusega. Kohalike maksude seaduses §-s 5 on sätestatud kuus kohalikku maksu, milleks on reklaamimaks, teede ja tänavate sulgemise maks, mootorsõidukimaks, loomapidamismaks, lõbustusmaks ja parkimistasu. (Kohalike maksude seadus, 2018)

Kuna käibemaks kehtib üle terve Eesti riigi territooriumi, siis see on riiklik maks, seega kohalik omavalitsus ei saa seda kuidagi mõjutada. KOV saab kehtestada ainult neid makse, mis on nimetatud kohalike maksude seaduses.

Käibemaks on perioodiline maks. Üheks maksude liigituse aluseks on see, kas maksu makstakse üks kord või tuleb seda teha perioodiliselt. Käibemaksu puhul on maksumaksjaks ettevõtja ning temal on kohustus käibemaksu iga kuu deklareerida ja maksta. Sellepärast käibemaks on perioodiline maks. Eestis on käibemaksu periood üks kalendrikuu. See tähendab, et maksu peab deklareerima ja maksma maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. (Elling, 2014, lk 31) Erandina võib maksukohustulase taotlusel kehtestada ka pikemaid perioode. Pikem periood võib olla kasulik näiteks hooajalise ettevõtluse puhul, samuti siis, kui esitatud arved laekuvad väga pikka aja jooksul. (Lehis, 2015, lk 280)

Käibemaksu peab koguma ja deklareerima maksukohustulane. Käibemaks peab olema deklareeritud järgneva kuu 20. kuupäevaks. Kui on näiteks hooajaline ettevõtlus, siis võib kokkuleppel maksuhalduriga kehtestada pikemaid perioode. Kuna käibemaksu tuleb maksta mingisuguse kindla aja tagant, siis see teebki käibemaksust perioodilise maksu.

Vastavalt KMS-ile §-le 27 lõikele 4, maksuhaldur võib kehtestada pikema maksustamisperioodi, mis algab kalendrikuu või esimese maksustamisperioodi esimesel päeval ja lõpeb mõne sellele järgneva kalendrikuu viimasel päeval. Sellisel juhul peab samuti esitama maksuhaldurile käibedeklaratsioon maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. (Käibemaksuseadus, 2018) Pärast Eesti liitumist Euroopa Liiduga tuleb lisaks kvartaalselt esitada kauba ühendussisese käibearuanne (vorm VD). (Kägi & Võimre, 2007, lk 16)

Käibemaks on kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on lõpptarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. (Elling, 2014, lk 31) Maksukoormuse kandjaks on nii füüsilised kui ka juriidilised isikud, sealhulgas riik ja kohalik omavalitsus tingimusel, et nad ei kasuta ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtlike tarbeks. Üldjuhul on käibemaksu reaalseks lõppmaksjaks ja- tarbijaks siiski füüsilised isikud, kes maksavad müüjale ostuhinna sees sisalduva käibemaksu. Maksu administreerimise kohustus on aga jäetud ettevõtetele, kuna see võimaldab maksusummasid lihtsamalt koguda ning vähendab maksupettuste läbi põhjustatud rahalist kahju riigi jaoks. Lisandunud väärtuse maksu põhimõttel kogutakse käibemaksusummad ettevõtlike eri tootmisetappidel. Juhul, kui tootmisahel peaks katkema, on kahju suurus ilmselgelt väiksem, kui ta oleks seda üheetapilise müügi korral, kus maksusumma laekumine sõltub viimasest jaemüügittehingutest. (Kägi & Võimre, 2007, lk 15)

Käibemaksust teeb kaudse maksu see, et käibemaksukoormuse kandjaks on see, kes tarbib tooteid või tellib teenuseid. Käibemaksu maksavad lõpptarbijad, kuid kogub ja deklareerib ettevõtja.

Müüjal on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise hinna tasumist, mida on suurendatud käibemaksu võrra. Lepingute tõlgendamisel eeldatakse, et kui ei ole teisiti kokku lepitud, siis sisaldab lepingus määratud hind käibemaksu. Siiski toimib käibemaks päris paljudel juhtudel (näiteks impordil ja pöördmaksustamise korral) ka otsese maksuna, see tähendab, et käibemaksu peab maksma kauba või teenuse ostja. (Lehis, 2017, lk 271) Kõige tihedamini käibemaks on otsene maksimpordi puhul. Ei ole vahet, kas kolmandast riigist toob kaupa Euroopa Liidu eraisik või juriidiline isik, impordikäibemaksu tuleb piirmäära ületavalt summalt tasuda kõigil. Impordikäibemaksu loetakse käibemaksu eriliigiks. (Elling, 2014, lk 31)

Käibemaks on objektiivne maks. Käibemaksu objektiks on rahaliselt hinnatav tarbimisväärtust omav teenus või kaup, mis antakse või osutatakse lõpptarbijale. Käibemaks on objektiivne maks, mille suurus sõltub kauba või teenuse liigist, mitte maksumaksja isikust. Üldjuhul ei tohi käibemaksu suurus sõltuda ei kauba või teenuse võõrandaja ega selle ostja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei oma tähtsust kasumiteenimise aspekt- see tähendab, kas ostja või müüja teenib tehingu pealt tulu või kahjumit. Samas tuleb maksuhalduril majandusliku tõlgendamise meetodi abil vältida fiktiivsete ning turuhinnast oluliselt erinevate tehingute toimumist. (Kägi & Võimre, 2007, lk 16)

Käibemaksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta tavaliselt vahet, kas on müüja või ostja, näiteks maksusoodustused ja- vabastused kehtivad konkreetsele tootele, mitte aga selle müüjale. (Lehis, 2012, lk 283) Käibemaksu üldiseks põhimõtteks on see, et käibemaksuga ei koormata ettevõtjat. Seega peaks kogu maksukoormus langema tarbijale. Ettevõtjad on enamasti ainult käibemaksu kogujad. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, kuid see on tehniline võtte, mis tegelikku maksukoormust ei tekita. Ettevõtja, kes kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, saab õiguse arvata ostmisel tasutud käibemaksu oma maksukohustustest maha. (Elling, 2014, lk 32)

Käibemaksu suurus ei sõltu isikust, vaid toote või teenuse hinnast. Mida kallim on toode või teenuses, seda suurem on ka käibemaks. Isegi kui ettevõtte pakuvad teenuseid või müüvad kaupu üksteisele, siis nad peavad tasuma ka käibemaksu, kuid nemad saavad selle hiljem mahaarvata, kui teenus või toode on seotud nende ettevõtlusega.

Käibemaks on neutraalne maks. Neutraalsuse põhimõtte järgi tuleb kõik tarbimise vormid maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik inimene. Tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustuslane ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi. (Elling, 2014, 32)

Käibemaksust teeb neutraalse maksu see, et ei ole oluline, kes on teenuse või kauba ostja või tarbija. Käibemaksusumma jääb ikka samaks. Käibemaksumäär sõltub ainult toote ja teenuste liigist. Kaubad ja tooted võivad olla maksustatud kas 20%-ga, 9%-ga või 0%-ga.

Tarbija tähendab mis tahes isikut, kes ei kasuta ostetud kaupa ega teenust uute kaupade ega teenuste valmistamiseks ega müügiks. (Lehis, 2015, lk 282) Kuna käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine mõjutab maksukoormuse tasakaalu, siis tuleb seda kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi ning liikmesriigid võivad piirata käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel. Liikmesriikide poolt maksu täpseks kogumiseks ja pettuste vältimiseks võetud meetmed peavad olema kooskõlas direktiiviga, ei või minna kaugemale nimetatud eesmärkide saavutamiseks vajalikust ega seda kahtluse alla käibemaksu neutraalsust. (Elling, 2014, lk 33)

Selleks, et käibemaks oleks neutraalne maks, tuleb kehtestada samasugused reeglid kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides. Kui reegid on samasugused, siis on ühesugune maksukoormus. Kõik liikmesriigid saavad piirata käibemaksu mahaarvamise õigust ainult nii, et see oleks vastavuses kuuenda direktiiviga 112/2006.

Käibemaksu üks põhimõtetest on sihtkohamaa printsiip. Käibemaksu üheks kandvaks ideeks on maksukoormuse suunamine riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimise-sihtkohamaa põhimõte. See näitab, et käibemaksuga koormatakse tarbimist, mitte kauba või teenuse tootmist. Maksukoormus kandub riiki, kus toimub toote sisuline tarbimine. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb ekspordil rakendada nullmäära, see tähendab, et ekspordijale tuleb kauba soetamisel tasutud käibemaks tagastada. Kaupade ja teenuste import tuleb aga maksustada. Eelpool toodud neutraalsuse maksustamise põhimõttest lähtuvalt tuleb impordil maksustada kaupu ja teenuseid samamoodi, kui maksustatakse kodumaiseid kaupu, vastasel korral tekivad konkurentsimoontused, mis pärsivad ettevõtlust ennekõike rahvusvahelisel tasandil. (Kägi, 2004, lk 17)

Ostes kaupu teistest liikmesriikidest, siis tuleb maksta seal riigis kehtestatud käibemaksu. Käibemaksumäärad on Euroopa Liidu liikmesriikides erinevad. Ostes teenuseid teistest liikmesriikidest, siis tuleb tasuda sellist käibemaksu, mis kehtib selles riigis, milles osutatakse teenust. Võrreldes füüsiliste isikutega, ettevõtjad teevad pöördmaksustamise.

Praktikas on aga seda sageli raske saavutada- eriti teenuste soetamisel väljaspool riiki, kus tulenevalt infotehnoloogia võidukäigust ning elektrooniliste teenuste eripärast on

maksustamist keeruline administreerida, ilma et see maksumaksja jaoks ebamõistlikult koormavaks ei muutuks. (Kägi, 2004, lk 17) Neutraalse maksustamise põhimõtte järgi tuleb imporditud kaupa maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa, sest vastasel juhul saaksid välismaised tootjad konkurentsieelise. Impordi maksustamisel ei ole oluline, kas imporditud kaupa kasutatakse Eestis ettevõtluseks või isiklikuks otstarbeks. Vahe on aga selles, et ettevõtluses kasutamisel ei ole tollis tasutud käibemaks lõplik maks, vaid pigem sundlaen, sest ettevõtja saab selle sisendkäibemaksuna hiljem maha arvata ning tegelik käibemaksulaekumine toimub alles siis, kui kaup on Eestis lõpptarbijale edasi müüdüd. (Elling, 2014, lk 34)

Käibemaks on lisandunud väärtuse maks. Käibemaks on olemuselt mitmetasandiline mittekumuleeruv tarbimismaks, mis on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. (Kägi & Võimre, 2007, lk 13) See on tehtud selleks, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, see tähendab, et maksumäär on jaotatud mitme ettevõtja vahel. Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist pika müügiahela. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kõik kokku annabki kogu toote müügihinnale vastava käibemaksusumma. Seejuures saab iga müügiahela lüli ostmisel tasutud käibemaksu oma maksmisele kuuluvast käibemaksust maha arvata. Lisandväärtuse maksustamiseks on maksumäär kogumise sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. (Elling, 2014, lk 34)

Nii nagu eelnevalt öeldud, siis käibemaks on kehtestatud peaaegu kõikidele kaupadele ja teenustele. Käibemaks on kehtestatud ka sadamateenustele. Vastavalt sadamaseadusele, sadamateenused on veesõiduki sildumise võimaldamine, veesõiduki lastimine ja lossimine, reisijate laevale mineku ja laevalt tuleku korraldamine, veeliikluse korraldamine akvatooriumil ja sissesõiduteel ning veesõidukite pukseerimine ja jäämurdmine. (Sadamaseadus, 2018) Vastavalt KMS-ile §-le 15 lõikele 3 punktile 3, siis käibemaksusumma on null protsenti rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõitudeks kasutatav merelaev, ja sellise merelaeva varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud liidu vetes sõitval merelaeval kaasamüüdav kaup. (Käibemaksuseadus, 2018). Sadamatasud kuuluvad ka sadamateenuste alla, kuid nad ei ole kirjeldatud sadamaseaduses.

Käibemaks on nii Eestis kui ka teises Euroopa Liidu liikmesriikides tarbimise ja kulutuse maks. Käibemaksul on kuus tunnust: riiklik maks, perioodiline maks, kaudne maks, objektiivne maks, neutraalne maks ning käibemaksul on ka sihtkohamaa printsiip. Saades teenust või ostes kaupa, siis käibemaks lisandub lõppsummale. Käibemaksu eesmärk on koormata lõpptarbijat, mitte tootjat.

1.2 Teenuse mõiste, olemus ja tekkimise koht

Teenus saab olla siis, kui keegi saab sellest mingisugusegi hüve. Võrreldes kaupadega, teenust ei saa käega katsuda. Samuti teenus peab olema osutatud ettevõtluse eesmärgil. Teenust ei ole võimalik ette toota nagu kaupu ning samuti teenust ei ole võimalik ladustada, näiteks kuskil laos. Teenust saab osutada isikule, näiteks advokaat või ihukaitsja ning objektile, näiteks mingisuguse ürituse turvamine või heli ja valguse paigaldamine mingisuguse ürituse jaoks.

KMS-i §-s 2 lõikes 2 sätestatud ettevõtluse mõiste ja seaduse §-s 12 sätestatud maksustava väärtuse määramisel korra koostoimes, et tasuta teenuse osutamist ei loeta reeglina ettevõtluseks: KMS- i §-s 12 puudub regulatsioon, kuidas määrata tasuta osutatud teenuse maksustavat väärtust, küll aga võib paljudel juhtudel tasuta teenuse puhul olla tegemist käibega, mida tuleb maksustada. Nii on näiteks teenuse omatarbe puhul. Sarnaselt kaupade käibega tuleb ka teenuse käibe puhul teada, mis on teenus ja mis on teenuse omatarve. (Elling, 2014, lk 77)

Teenuse mõiste defineeritakse nii KMS- is kui ka direktiivis välistamise põhimõttel ehk siis kõik, mis ei ole kaup, on teenus. See on sätestatud KMS- is §-s 2 lõikes 3 punktis 3: teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi (seda loetakse varaliseks õiguseks) võõrandamine, mis on sama lõike punkti 1 kohaselt ei ole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning ostja tellimuse järgi spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvara või teabega andmekandja. (Elling, 2014, lk 77)

Teenus on kõik see, mis ei ole kaup. Samuti teenust ei saa katsuda käega võrreldes kaubaga. Teenus on ka see, kui lubatakse millestki loobuda või millestki hoiduda. Elektrooniliselt edastatavad programmid, tarkvarad jne on ka teenused.

Iga sooritus ei kujuta veel endast teenust. Selleks, et otsustada, kas mingi tehing on teenus või mitte, peab kõigepealt vastama küsimusele, kas teine isik saab tehingu tulemusena mingisugusegi hüve või mitte. (Elling, 2008, lk 34) Teenus tähendab hüve osutamist või õiguse üleandmist ettevõtluse korras. Hüve peab oma olemuselt olema iseseisvalt tasu eest üleantav ning hüvel peab olema väärtus. Teenuse sisuks võib olla kokkulepitud ka näiteks tegevusetus või talumiskohustus, näiteks hoidumine teatud tegevusalal või teatud kohas ettevõtlusega tegelemisest või hoopis teatud õiguse kasutamisest. Näiteks rahaline nõue ei ole teenus ning nõude loovutamisel või võla ülekanndmisel ei teki üleantud nõude osas käivet. (Lehis, 2015, lk 295)

Selleks, et olla kindel, et tegu on teenusega, tuleb teha selgeks, kas keegi saab sellest mingisugust hüve. Hüvel peab olema hinnatav väärtus.

Tehingud, mida küll oma olemuselt saaks nimetada teenuse osutamiseks, kuid mida erandina siiski käibeks ei loeta, on KMS- i §-i 4 lõike 2 kohaselt järgmised: riigivara tasuta kasutusse andmine, ühe maksukohustuslasena registreeritud isikute omavaheline tehing, kui tehingu tulemusena teenuse saanud isik kasutab selle täielikult oma maksustava käibe teostamiseks, ning kauba vahetamise või remontimise teenuse osutamine garantiitähata jooksul kauba ühendusvälise riigi tootjale või ühendusevälise riigi müüjale. Riigivara tasuta kasutusse andmise puhul on ilmselt lähtunud juba eespool nimetatud põhimõttest, et käibemaksu objektiks on teenuse osutamine tasu eest. (Elling, 2008, lk 35)

Teenuse käibe tekkimise koha reeglid on sätestatud KMS- i §-s 10. Üldiselt eeldab KMS, et teenuse käive tekib Eestis, kui konkreetse teenuse kohta ei ole selgelt öeldud, et selle käive ei teki Eestis. Teenused, mille käive tekib Eestis, on maksustatud siin kehtivate maksumääradega. (Kägi, 2004, lk 55) Võrreldes kauba käibe tekkimise koha määramisega on teenuse käibe tekkimise koha määramine tunduvalt keerulisem, seda küll enamasti rahvusvaheliste tehingute puhul. Teenuse käibe tekkimise koha reegleid muudeti Eestis suuremas mahus 2010. aasta alguses. Muudatused viidi KMS- i seoses käibemaksudirektiivi muudatustega. Teenuse käibe tekkimise koha määramisel lähtutakse põhireegli kohaselt, kes on teenuse saaja. Kui teenuse saaja on Eesti või teine Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslane või ettevõtlusega tegelev ühendusvälise riigi isik, siis tekib teenuse käive teenuse saaja riigis. See on niinimetatud B2B (*business to business*) põhireegel. Kui teenust osutatakse eraisikule või muule mitte käibemaksukohustuslasest

isikule, siis määratakse teenuse tekkimise koht teenuse osutaja asukoha järgi. See on kehtiv põhireegel B2C (*business to consumer*). (Elling, 2014, lk 80)

Teenus, mida osutatakse maksukohustuslasele või teisele Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslasele, siis teenuse käive tekib selles riigis, kus teenust saadakse. Juhul, kui teenust ostab eraisik või teine mittekäibemaksukohustuslasest isik, siis teenuse käive selles riigis, kes teenust osutab.

Kirjeldatud regulatsioon on sätestatud KMS- i §-s 10 lõikes 1 (käive tekib Eestis) ja §-s 10 lõike 4 punktis 9 (käive ei teki Eestis). Direktiivis on teenuse käibe tekkimise põhireeglid sätestatud artiklites 44 ja 45. Rõhutada tuleb siinkohal asjaolu, et teenuse käibe tekkimise koha määramisel lähtutakse põhireeglist ainult siis, kui ei kohaldu ühtegi erireeglit, mis on sätestatud KMS- i §-s lõigetes 2 ja 4. (Elling, 2014, lk 81) Teenuse käibe tekkimise koht on Eestis ka siis, kui ühendusvälise riigi maksukohustuslane, kes ei ole registreeritud maksukohustuslaseks üheski liikmesriigis, osutab Eesti füüsilisele isikule isiklikuks kasutamiseks elektroonilise side teenuseid või elektroonilise side teenuseid või elektrooniliselt osutatavaid teenuseid. (Elling, 2014, lk 91) Selleks, et saaks kohaldada põhireeglit, tuleb olla kindel, et tegemist ei ole erireegluga.

Näiteks kui Eesti koolitusettevõtja korraldab Soomes koolituse, siis on tegemist Soomes tekkiva käibega, mille maksustamisel tuleb lähtuda Soome reeglitest. Küsimusi on tekitanud olukord, kus näiteks koolitus toimub laeva pardal. Maksu- ja Tolliamet on avaldanud seisukohta, et sellises olukorras maksustatakse üritus selle riigi seaduse kohaselt, kelle lipu all laev sõidab. Näiteks kui tegemist on Bahama lipu all Tallinna ja Stockholmi vahel sõitva laevaga, mille pardal korraldatakse koolitusi ja meelelahutusüritusi, ei maksustata selliseid teenuseid meie maksuhalduri nägemuses ei Eesti ega Rootsi, vaid Bahama käibemaksureeglite järgi. Praktikas tähendab see suure tõenäosusega seda, et Eesti maksuhaldur sellise laeva pardal toimuva suhtes käibemaksu aspektist mingisugust huvi ei tunne. (Kägi, 2004, lk 58)

Kui Eesti käibemaksukohustuslane osutab teenust teisele Eesti käibemaksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele, siis põhireeglina tekib teenuse käive Eestis ning teenuse osutaja lisab arvele käibemaksu kas 20% või 9% määras. Seda reguleerib KMS § 10 lõige 1. Kui teise liikmesriigi käibemaksukohustuslane või ühendusvälises riigis asuv ettevõtja osutab teenust Eesti käibemaksukohustuslasele või piiratud käibemaksukohustuslasele, siis tekib teenuse käive samuti Eestis ning teenuse saaja peab saadud teenuselt arvestama

käibemaksu pöördmaksustamise korras kas 20% või 9% määras. See on sätestatud KMS-is §-s 10 lõikes 1 ja §-s 3 lõigetes 4 ja 5. (Lehis, 2015, lk 313)

Sadamateenused on samuti maksustatud käibemaksuga. Sadamateenused on loetletud sadamaseaduses ning sadamateenusteks on veesõiduki sildumise võimaldamine, veesõiduki lastimine, veesõiduki lossimine, reisijate laevale mineku ja alevvalt tuleku korraldamine, veeliikluse korraldamine akvatooriumil ja sissesõiduteel. (Sadamaseadus, 2018). Vastavalt KMS-ile §-le 15 lõikele 4 punktile 6 rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõitluseks kasutatav laev, remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusesse andmine või sellisel merelaeval seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusesse andmine on maksustatud nullprotsendilise käibemaksuga. (Käibemaksuseadus, 2018)

Vastavalt KMS-ile §-le 15 lõikele 4 punktile käibemaksuga on null protsenti teenuste maksustatavast väärtusest rahvusvahelise reisi ajal laeval reisijale osutatav reisik vajalik teenus. (Käibemaksuseadus, 2018) Reisiks otseselt vajalik on näiteks söögi ja joogi pakkumine laeval. Juhul, kui laev pakub iluteenuseid, siis see ei ole reisiks vajalik teenus ning selle käibemaksuga ei ole null protsenti.

Selleks, et teha kindlaks, kas tegemist on teenusega või mitte, peab teadma, kas keegi saab hüve või mitte. Kaupade ja teenuste suurim erinevus on see, et kaupade saab käega katsuda, aga teenust ei saa. Samuti teenust ei saa kuhugi ega kuidagi ladustada ega ette toota võrreldes kaupadega. Selleks, et teenust maksustada, peab olema kindel, et teenus oli osutatud ettevõtluse eesmärgil.

2. SADAMATEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

2.1 Suurimad sadamad ja sadamateenused Eestis

Sõltumatult sellest, et Eesti Vabariik on väike riik, on Eestis väga palju sadamaid. Enamus on väikesadamad. Eestis on kokku 220 registreeritud sadamat. (Veeteede Amet, 2018) Väga palju on väikesadamaid, kus ei toimu kaubavedu. Sadamatest suurimad on Muuga sadam, Paldiski Lõunasadam, Tallinna Vanasadam, Paljassaare sadam, Saaremaa sadam, Sillamäe sadam, Tallinn Bekker Port, Paldiski Põhjasadam, Pärnu sadam ja Lehtma sadam.

Statistikaameti andmetel 2006.aastal veeti läbi Eesti ligikaudu 33,5 miljonit tonni kaupa. (Eesti Statistikaamet, 2017) Majandusliku globaliseerumise ja tootmise piirkondadeks jaotamise kaudu on rahvusvaheline kaubandus viimastel aastakümnetel hoogsalt kasvanud. Ookeanide ja merede kaudu vedu, eriti konteinerite vedu mängib kõige olulisemat rolli kaupade liikumisel rahvusvahelises kaubanduses. Ülemaailmse kaubavahetuse kogumahust üle 80% hõlbustab ookeanide ja merede vedu. (Shan, et al., 2014, lk 41)

Mere kaudu vedu on odavam, kui lennukiga teostatav kaubavedu. Seega ookeanide ja mere kaudu vedu moodustab ülemaailmse kaubavahetusest ligikaudu 80%. Samuti kasvab rahvusvaheline kaubandus väga hoogsalt, mis omakorda suurendab kaubavedusid.

Viimastel aastatel on sadamatele olnud märkimisväärse kasvu ja arengu aeg koos intensiivse sadamasise konkurentsiga, mis on ühendvedude ja sisemaade arengu tagajärg. Seetõttu on hädavajalik, et sadama juhtorganid määratleksid ja rakendaksid sobivaid strateegiaid. Vajalik on arvestada kliendi, laevanduse, ekspordi ja impordi vajadusi. (Cuadrado, et al., 2013, lk 230) Teadlased käsitlevad erinevaid probleeme, mis tulenevad tehnika tasemest. Probleemid tulenevad seadmete, programmtoodete ja meetodite esitamisel, mis on kasutatavad sadamateenustel. Probleemi lahendamisel on oluline eesmärk tagada usaldusväärne ja efektiivne suhtlus kõikide osapoolte vahel, samuti ka erinevates arvutisüsteemides. (Block, et al., 2009, lk 10) Halvad ja ebaproduktiivsed sadamad on suur kahjutegur keskmise rikkusega riigi jaoks. (Clark, et al., 2004, lk 330)

Selleks, et sadam oleks konkurentsivõimekas, peavad sadama omanikud arvestama klientide vajadusi. Tuleb pidevalt uuendada süsteeme, mis teeksid kaubavahetuse lihtsamaks ja mugavamaks.

Sadamad on muutunud suuremaks ja olulisemaks osaks riikide kapitalimahus. Mastaabimäärad on toonud kaasa suuremaid ja spetsialiseerunud laevu. Seetõttu on hakanult suurelt kasvama ka sadamatevaheline konkurents. Selle tulemusena korraldavad riikide vahelised sadamate ümberkorraldamist ja võimaldavad rohkem eraettevõtteid turule osutama teenuseid. Kuna sadamad pakuvad mitmeid teenuseid, siis riikide valitsused peaksid kehtestama tõhusa ja regulatiivse raamistiku erainvesteeringute jaoks. Oluline on uurida kõiki neid tegevusi, et hinnata parimat lähenemisviisi. Samuti on oluline leida parimat viisi, et kuidas kõiki tegevusi koordineerida. (Trujillo & Nombela, 2000, lk 1) Tavaliselt sadamad pakuvad õigeaset kättesaadavust kliendi jaoks, ekspordi-, impordi- ja transiiditeenuseid, samuti kaupade edastamist erinevate transpordiliikide vahel ning teisaldamisteenust. (Angelopoulos & Clomoundis, 2015, lk 1)

Sadamad mängivad olulist rolli paljudes riikides ja piirkondades. Sadamateenuste suutmatus või ebausaldusvääratus võib märkimisväärselt mõjutada sadama kliente, laevandusettevõtjaid ja lasti omanikke ning põhjustada omakorda nende rahulolematust. (Yeo, et al., 2015, lk 438) Sadamateenuste üks olulisi küsimusi on teenuste tulemuslikkuse hindamine. Ilma sadamateenuste ja nendega seotud komponentide hindamiseta ei saa neid teenuseid soovitavaks pidada ja nende kvaliteeti ei saa parandada. Sadamateenuste hindamine ja kvaliteedi tagamine peaks siiski toimuma teadusliku raamistiku ja soovitud tulemuste sidusa raamistiku alusel. Tähtsuse ja tulemuslikkuse analüüsimudel on sobiv raamistik, mille puhul hinnatakse iga komponendi tähtsust ja tulemuslikkust. (Jafari, et al., 2013, lk 1743)

Oluline on hinnata ja tagada kvaliteet. Kui sadamas pakutavad teenused on ebamugavad või ebausaldusväärsed, siis see võib suuresti mõjutada kliente. Selline olukord teeb kliendid rahulolematuks. Sadama omanikud peavad võtma arvesse klientide arvamust ning vajadusel parandama sadamateenuse kvaliteeti.

Tõhusad sisemaa süsteemid on sadamateenused, sisemaa enda tingimused, kättesaadavus, mugavus, piirkondlikud keskused, logistilised lahendused ja ühenduvus. Oluline tegur on ka kaubakogused, sest sadama logistikal ja kaubakogusel on otsene seos positiivse kaubavoogude tasemega. (Yang & Chen, 2015, lk 180) Asjatundjate poliitiline eesmärk on

tagada taskukohastele, rahvusvaheliselt konkurentsivõimelistele, tõhusatele ja turvalistele sadamateenustele tuginedes kaubandusreeglite kohaldamine läbipaistval ja konkurentsivõimelisel keskkonnal, mida kohaldatakse järjepidevalt kogu transpordi süsteemis. (Chasomeris, 2010, lk 5)

Eesti meretranspordi ja sadamate konkurentsieelised võrreldes teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega on järgmised: Eestis asub Läänemere suurim sadam, arvestades nii kauba kui reisijatevedu, Eestis asuvad Läänemere kõige sügavamad sadamad, mis saavad vastu võtta ka suuri ookeanilaevu, Eesti sadamad on lihtsalt kergesti laevatatavad aastaringselt, Eestis asub Euroopa idapoolseim meresadam, mis on vaid 25 kilomeetrit Venemaa ja Euroopa Liidu vahelisest piirist, Eesti merevetes on lihtne navigeerida, Eesti sadamatesse on laevadel juurdepääs lihtne ja turvaline, Eesti sadamates asuvad Euroopa efektiivsemaid terminalid, kaupade ümberlaadimine toimub kiiremini kui teistes Euroopa sadamates, Eesti sadamates on Euroopas ainulaadne olukord, kus sadamates on veel vaba maad uute terminalide ehitamiseks, Eesti sadamates on Euroopa kõige kaasaegsem infrastruktuur ja tehnoloogilised lahendused ning Eestis on tollivabad tsoonid otse sadamates. (Logistika ja transiidi Assotsiatsioon, 2017) On olemas kolme mõõdet, mida kliendid hindavad sadamateenuste juures ning nendeks mõõtudeks on aeg, hind ja ohutus. (Cuadrado, et al., 2013, lk 327)

Sadamateenused ja toimingud paljudes teistes riikides on ebapiisavad. Mõju hindamine näitab, et teadlased on kindlaks teinud, et sadamateenuste turul on turupääsupiirangutega seotud nõrk konkurents. Peamised põhjused on turule pääsu piirangud, eraisikute õigustega teenuse osutajate turgu valitsev kuritarvitamine ja suur halduskoormus. Need probleemid tulenevad sadamatevaheliste suhtluse puudumisest. (Assessment, 2013, lk 2) Viimastel aastatel on merenduse ja sadamate tööstuses, peamiselt konteinerliikluses osalevatel inimestel esinenud suundumus, milleks on sadamaterminalide arendamine. (Ferrari & Benacchio, 2000, lk 8) Sadamaterminalide uuendamine ja arendamine parandab sadamatööd, muutes seda mugavamaks, kiiremaks ja efektiivsemaks nii sadamas töötavatele inimestele kui ka reisijatele ning teistele klientidele.

AS Tallinna Sadam on Eesti kõige suurem kauba- ja reisisadamate kompleks, mis moodustab suurt osa Eesti transpordisüsteemis ja majanduses tervikuna. Võttes arvesse reisijate arvu ja kaubavooge, siis Tallinna Sadam AS on suurim sadamate kompleks Läänemere ääres. AS Tallinna Sadam on Eesti Vabariigi omanduses olev ettevõtte, mille

strateegiliseks eesmärgiks on Eesti kui mereriigi konkurentsivõime arendamine. Tallinna Sadam kui riigiettevõtte moodustati 1992. aasta aprillis. 1996. aastal muudeti riigiettevõtte aktsiaseltsiks ning mille ainuaktsionäriks on Eesti Vabariik. (Tallinna Sadam AS, 2018) Lähitulevikus on plaan ehitada ümber Tallinna Sadam AS. Tahetakse teha sadam suuremaks, et suurendada sadama mahtu ning reisijate arvu. Hetkel ebamugavus seisneb ka selles, et kui on vaja liikuda A-terminalist D-terminali, siis tuleb minna suure ringiga ümber kanali. Sadama ümberehitamise plaanis on ehitada kanalile sild, mis teeks liikumise veelgi mugavamaks ja kiiremaks.

Tallinna Sadama tegevused jagunevad peamiselt viie valdkonna vahel: kaup ning selle käitlemisega seotud tegevused, reisijad ning nendega seotud tegevused, kinnisvaraarendused, laevandus ja energeetika. Tallinna Sadam ei tähenda kõiki Tallinna lahe äärde jäävaid või Tallinna linna piirides asuvaid sadamaid. Osa Tallinna Sadama AS-i sadamaid asub väljaspool Tallinna linna. Tallinna Sadam AS koosneb viiest sadamast: Vanasadam ja Vanasadama Jahisadam, Muuga sadam, Paldiski Lõunasadam, Paljassaare sadam ja Saaremaa sadam. (Tallinna Sadam AS, 2018) Tallinna Sadam AS on emaettevõtte, millel on kokku viis tütarettevõtet.

Muuga sadam on Eestis üks suurimaid sadamaid. Samuti võrreldes teiste sadamatega, on ka kõige sügavaim sadam. Muuga sadam on tänu oma sügavusele ja kaasaegsetele terminalidele üks moodsamaid sadamaid Euroopas, kuid selles sadamas ei toimu reisijate vedu. Muuga sadama vee sügavus ulatub 18. meetrini, mis võimaldab teenindada laevu, mis sõidavad ka läbi Taani väinade. Muuga sadamas on võimalik lastida, lossida ja ladustada toornaftat ja teisi naftasaadusi, sega- ja puistlasti ning külmutust nõudvaid kaupu. Samuti on võimalus teenindada konteiner- ja ro-ro tüüpi laevu. Tänu oma suurepärasele asukohale ning heale raudtee- ja maanteeühendusele sisemaaga etendab ta olulist osa Eesti transiitkaubanduses. Muuga sadama kaubakäive moodustab kolmveerandi AS-i Tallinna Sadama kogukaubakäibest ning omakorda umbes 70% kogu Eestit läbitavate transiitkaupade mahust. Lähiaastate mahukaimad arendusprojektid Muuga sadamas on seotud transiitkaupade teenindamise, kaubavoogude mitmekesistamise ja kaupade vääristamisega, nagu näiteks tööstuspargi ja sadama idaosa arendamine, uute kaide ja terminalide rajamine. Ladustamiseks on rajatud järgmised võimalused: laopinde on 151 000m², laoplatse on 670 000m², külmaladusid on 11 500m² ning mahutiparki vedellasti ladustamiseks on 1 550 150m³. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Paldiski Lõunasadama põhitegevuseks on Eesti eksport- ja importkaupade ning transiitkaupade käitlemine. Paldiski Lõunasadamas käideldakse peamiselt ro-ro kaupu, vanametalli, puitu, turvast ning ka naftatooteid. Tähtsaks tegevusvaldkonnaks on naaberturgudele mõeldud uute autode transiit ja müügieelne teenindus. Paldiski Lõunasadama eesmärgiks on suurendada ro-ro kaupade osakaalu. Täna teenindab Paldiski Lõunasadam mitmeid regulaarliine ning selle suurepärase geograafilise asukoht loob sadamale kindlasti ka tulevikus täiendavaid võimalusi liinilaevanduse arendamiseks. Sadama sügavuseks on 13 meetrit. Ladustamiseks on tagatud järgmised võimalused: laopindu on umbes 15 000m², laoplatse on ligikaudu 500 000m² ning mahutipark vedellasti ladustamiseks on umbes 357 900m³. (Tallinna Sadam AS, 2018) Paldiski Lõunasadamas ei toimu reisijatevedu, vaid ainult kaubavedu. Veokid saavad liikuda sadamas näiteks Soome või Rootsi, kuid on võimalus teisse riiki saata ka ainult haagise.

Vanasadam on Eesti suurim reisisadam. Samuti Vanasadam on suurepäraseks sildumispaigaks nii reisiparvlaevadele, kruisilaevade ning kiirlaevade. Suurim sügavus kai ääres on 10,7 meetrit. Vanasadamast väljuvad Tallinki, Eckerö Line'i ja Viking Line'i laevad Helsingisse. St. Peterline'i laevad väljuvad Peterburgi ning Tallinki laev väljub Stockholmi. Reisijate teenindamine toimub kolmes reisiterminalis. D-terminalis liiguvad Tallinki laevad. A- terminalis toimub pealeminek Eckerö Line'i, Viking Line'i ja St.Peterline'i laevadele. B-terminalis toimub mahatulek Eckerö Line'i, Viking Line'i ja Peterline'i laevadelt. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Paljassaare sadam on kaubasadam, kus käideldakse segalasti, kivisütt ja naftatooteid, puitu ja kiiresti riknevaid kaupu. Paljassaare sadam asub Tallinnas Paljassaare poolsaarel, mis on umbes 6 kilomeetri kaugusel kesklinnast. Paljassaare sadam on tunduvalt väiksem võrreldes näiteks Muuga sadamaga, sest sadama käitlemisvõimsus on ainult 3 miljonit tonni aastas. Paljassaare sadam on üks tuulte ja lainete eest kaitstumaid sadamaid Eestis. See tagab sujuvama ja parema laeva liikumise. Laevade sisenemine ja väljumine toimub läbi kanali. Selle kanali pikkus on 800 meetrit ning sügavus on 9 meetrit. Ladustamisvõimalused on järgmised: laopindu on 16 000m², laoplatse on 105 000m², külmaladusid on 9 700m² ning mahutipark vedellasti ladustamiseks on 47 370m³. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Saaremaa sadam kuulub Tallinna Sadam AS-i alla. Saaremaa sadam on reisisadam. Asukohaks on Saaremaa Ninase küla Küdema lahe ääres. Sadam sai valmis 2006. aasta

kevad. Saaremaa sadamas on kaks kaid kuni 200 meetri pikkuste laevade teenindamiseks, lisaks kai sadama abilaevastikule ja ujukai väikelaevade teenindamiseks. Saaremaa sadama vee sügavus on 0,8- 5,0 meetrit. (Tallinna Sadam AS, 2018) 2016. aastal valminud Saaremaa sadam oli planeeritud kruisilaevade külastuseks, kuid planeerides arvestati ka ro-ro tüüpi laevade vastuvõtuga, kaile rajati lai ning suure kandevõimega ramp. Alates 2013. aasta kevadest on Saaremaa sadamas võimalik kohalikul ekspordil ja impordil põhineva sega- ja puistekauba käitlemine, näiteks veerem, freesafalt, ümarpalk, hakkepuit, töödeldud puit, puidupelletid (puidugraanulid) ning muu metsmaterjal, kala, talvel teedel kasutatav sool ja muu taoline. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Tallinna Sadam AS, mille alla kuuluvad Vanasadam, Muuga sadam, Paldiski Lõunasadam, Paljassaare sadam ja Saaremaa sadam pakuvad enam vähem samu teenuseid. Vanasadam toimub ainult reisijate vedu. Aastaringelt liiguvad laevad Tallinnast Helsingisse, Stockholmi ning Helsingist, Stockholmist Tallinnasse. Alates kevadest talve alguseni liigub laev ka Peterburgist Tallinnasse. Tallinna Sadam AS pakub järgmisi teenuseid: reklaam sadamas ja reisiterminalides, lastimine ja lossimine, elektrienergia müük, erinevate jäätmete käitlus, olmejäätmete vastuvõtmine, ohtlike jäätmete vastuvõtmine, reovee vastuvõtt, pürotehniliste toodete vastuvõtt ja puksiiriteenused. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Sadamatasud kuuluvad samuti teenuste alla, mida pakub AS Tallinna Sadam. Tallinna Sadamal on koduleheküljel üldised sadamateenused ning on olemas eraldi fail, kus on kirjeldatud kõik sadamatasud. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Sadamatasud lähevad ka sadamateenuste alla. (Saul, 2018) Sadamatasude arvestamisel loetakse külastuseks laeva saabumist ükskõik millisesse Tallinna Sadama AS-i. Sadama poolt võetavad sadamatasud ja nende muudatused kehtestab Tallinna Sadam AS. Tasude muudatustest teavitatakse kõiki sadamas tegutsevaid isikuid sadama koduleheküljel või mingisugusel muul viisil. Muudatustest sadamatasudest peab teavitama kõiki sadamas tegutsevaid isikuid vähemalt üks kuu enne muudatuste jõustumise kuupäeva. Sadamatasudeks on tonnaažitasu, jäätmetasu, sildumistasu, reisijatasu, ratastehnika kaubatasu, elektrienergia tasu, sideteenuste tasu, vee müügi tasud, sadama abilaevastiku kasutamise tasud, lootsitasu ning veetasu. Sadamatasude arvestamisel loetakse külastuseks laeva saabumist ükskõik millisesse Tallinna Sadam AS-i koosseisu kuuluvasse sadamasse. (Tallinna Sadam AS, 2018) Tonnaažitasu, jäätmetasu, sildumistasu, reisijatasu, ratastehnika kaubatasu ning sadama abilaevastiku kasutamise tasusid võtab Tallinna Sadam

AS. Elektrienergia, sideteenuste ja vee müügi tasusid võtab Tallinna Sadam AS-i poolt kindlaks määratud teenuse osutaja. Lootsitasu võtab AS Eesti Loots ning veetasu võtab Veeteede Amet. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Sadamatasude maksmisel on ka erandeid. Tallinna Sadam AS-i poolt võetavate sadamatasude maksmisest on vabastatud: laevad, mis on tulnud sadamasse üknes haigete, laevaõnnetuses kannatanute või surnute maaletoomiseks, juhul kui nende seisuaeg sadamas ei ületa ühte ööpäeva. Sadama ehituse või rekonstrueerimise käigus kasutatavad laevad. Ajaloolist väärtust omavad laevad. Laeva kvalifitseerumise ajaloolise väärtusega laevaks otsustab sadama pidaja. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Tonnaažitasu võetakse laeva kogumahutavuse järgi laeva iga külastuse eest eraldi vastavalt kindlaksmääratud määradele. Tonnaažitasu võetakse tankeritelt, reisilaevadelt, kruisi- ja purjelaevadelt, lähikruisilaevadelt ning ro-ro laevadelt. Nimetatud laevadel on erinevad tonnaažitasu määrad. Muudelt laevadelt, mis ei ole eelnimetatud loetelus võetakse sama suur tonnaažitasu. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Jäätmetasu võetakse laeva kogumahtuvuse järgi laeva iga külastuse eest eraldi, reisilaevadel ühe külastuse eest ööpäevas, vastavalt kindlaksmääratud määradele. Reisilaevadel, kruisilaevadel ja kruisilaevadel, millele rakendub soodustariif peavad tasuma erinevat jäätmetasu. Laevad, mis ei ole eelnimetatud nimekirjas tasuvad samasugust kindlaksmääratud jäätmetasu. Soodustariif kruisilaevadele rakendub ainult siis, kui jäätmete liigiti kogumise korra juhul, kui laev annab ära vähemalt ühte liiki taaskasutatavaid jäätmeid, välja arvatud segaolmejäätmed. Soodustariif ei rakendu, kui kruisilaev ei kogu jäätmeid või ei anna sadamas üldse jäätmeid ära. Saaremaa sadamas rakendub kruisilaevadele alati soodustariif. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Sildumistasu võetakse iga sildumisoperatsiooni eest eraldi järgmistel juhtudel: laeva sadamasse sissesõidul, laeva sadamast väljumisel, laeva ümbersildumisel laeva kapteni ja/või agendi soovil ning põhjustel, mis ei ole seotud lastimis- lossimistöodega ja ei tulene ilmastikuoludest, laeva ümbersildumisel, kui see on seotud lastimis- lossimistöode teostamisega erinevate operaatorite poolt ühe sadama piires, laeva paigutamisel sadamas asuvasse ujuvdokki ja sealt välja. Sildumistasu võetakse laeva kogumahtuvuse järgi iga sildumisoperatsiooni eest eraldi vastavalt sildumistasu määradele. Laevad, mille kogumahtuvust ei ole määratud ega näidatud, näiteks sõjalaevad, peavad tasuma kindlaksmääratud summa ühe sildumisoperatsiooni eest. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Üheks sildumisoperatsiooniks loetakse sildumist, ärasildumist või haalamist (vähem kui 100 meetrit). Laeva ümbersildumine ühe kai äärest teise äärde on kaks sildumisoperatsiooni. Laeva väljaviimist reidile hilisema sildumisega kai äärde ning laeva ümberpöörämist loetakse ümbersildumiseks. Punkri-, kala-, puksiir-, sõja-, õppe-, jaht- ja purjelaevad on vabastatud sildumistasust juhul, kui sildumine teostatakse laeva oma jõududega ja sadama pidaja ei ole nõudnud, et sildumisteenus osutamine peab toimuma sadama pidaja poolt. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Reisijatasu võetakse laeva saabumisel ja lahkumisel vastavalt laeva kapteni poolt esitatud reisijate arvule, kes on sadamasse saabunud või lahkunud laevalt. Reisijatasu kuulub tasumisele sõltumata sellest, kas reisijad väljusid laevast või mitte. Iga reisija eest võetakse nii saabumisel kui lahkumisel kindlaksmääratud tasu. Alla 12-aastased reisijad on vabastatud reisijatasust. Pööringu ja muude erijuhtude puhul tuleb eelnevalt kokkuleppida, milline on reisijatasu suurus ja selle rakendamise põhimõte. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Ratastehinka kaubatasu võetakse ratastehnika laevale laadimise ja laevalt lossimise eest eraldi vastavalt kindlaksmääratud määradele, näiteks juhiga sõidua autod on tasuta. Kindlaksmääratud määrades kaubatasu tasumise ja sadama pidaja poolt kehtestatud vormides ehk siis laaditud või lossitud ratastehnika kohta andmete esitamise kohustus on laevaliini operaatoril või tema agendil, välja arvatatud juhul, kui sadama pidajaga ei ole teisiti kokku lepitud, sealhulgas kui kokkuleppel sadama pidajaga tasub kaubatasu ja/või esitab andmeid ratastehnika laevale laadimisega ja laevalt lossimisega tegelev kaubaoperaator. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Juhul kui laevaliini operaator või tema agent rikuvad tegelikkusele vastavate andmete esitamise kohustust, siis peab laevaliini operaator või tema agent maksma sadama pidajale täiendavat tasu. Täiendav tasu on puudolev summa tegelikult töödeldud ratastehnika eest. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Elektrienergia, sideteenuste ja vee müügi tasud võetakse samuti kindlaksmääratud määrade alusel. Laeva lülitamine kalda elektrivõrku ja elektrienergia kasutamine, laeva lülitamine kalda sisevõrku ja sidevõrku kasutamine ning veega varustamine kaisüsteemide kaudu tasu võetakse vastavalt teenuse osutaja määratud tariifile. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Sadama abilaevastiku kasutamise alla lähevad tööd naftareostuste likvideerimine, reostustõkete paigaldamine lastimise või lossimise ajaks ning erinevate laevade

kasutamine. Laevadeks on boonipaigaldaja, reostustõrjelaev, haalpaat ja tööpaat. Tasud on samuti kindlaksmääratud. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Eesti suuruselt teine merekaubasadam on AS Sillamäe sadam. Sadam etendab üha kasvavat rolli Eesti ja eriti Kirde-Eesti transpordisüsteemis ning majanduses tervikuna. Sillamäe Sadam asub ainult 25 kilomeetri kaugusel Euroopa Liidu- Venemaa piirist. Tänu oma asukohale sadam võimaldab kaupade tõhusat transiiti naaberpiirkondade vahel. Multifunktsionaalse sadamana suudab Sillamäe Sadam võimaldada kõikide kaubagruppide käsitlemist alates nafta- ja puistekaupadest kuni konteinerkaupadeni. Sadama asukoht soodustab väliskaubandust regioonis ning muudab kaupade eksportimise ja importimise soodsaks ning logistiliselt mugavaks. Sillamäe Sadam suudab samuti teenindada kõiki laevu, mis sisenevad Läänemerre läbi Taani väinade, sest vee sügavus on kuni 16,5 meetrit. (Sillamäe Sadam, 2018)

Sillamäe sadam on võimeline osutama kõiki teenuseid. (Sillamäe Sadam, 2018) Ehk siis Sillamäe sadam võimaldab veesõiduki sildumist, lastib ja lossib veesõidukeid, korraldab veeliiklust akvatooriumil ja sissesõiduteel, pukseerib veesõidukeid ning samuti tegeleb ka jäämurdmisega akvatooriumil. (Sadamaseadus, 2018) Sadam pakub ka kõiki konkreetseid kauba- ja reisijateveoga seotud teenuseid nagu stividorteenused, laevadel, vagunites ja treileritel transporditavate puiste- ja üldkaupade, veerevtehnika ja konteinerite laadimine ja lossimine, kaupade ladustamine, tolli- ja saatedokumentide vormistamine, ekspedeerimisteenused, kaupade pakkimine, sorteerimine, komplekteerimine, markeerimine ja muud lisateenused. Sillamäe sadamas on 54 784 m² laopindu ja laoplatse on 820 000 m². (Sillamäe Sadam, 2018)

OÜ Tallinna Bekkeri sadam on merekaubasadam, mis on täielikult eraomandis olev sadam. Sadam käitleb kõiki kaubagruppe. Sadama asukohaks on Põhja-Tallinn, mis tagab hea edasivedu, mis on korraldatud mööda raudteed ja maanteed. Sadamas on olemas oma raudteeharu, mille kogupikkus on umbes 1,5 meetrit. See raudtee on Tallinna Bekkeri sadama ja Kopli kaubajaama vahel. Tänu headele jääoludele on laevatamine võimalik aastaringelt. Sadamas saab laadida ja ladustada puistekaupu, suuremahulisi ja raskeid kaupu. Sadama kogu territoorium on 30 hektarit, sügavaim kai on 8,5 meetrit, kinniseid laopinde on 42 473 m² ning avatuid laopinde on 150 000 m². (Tallinn Bekker Port, 2018)

OÜ Bekkeri sadam pakub teenustest laevade lastimist ja lossimist, kaupade ümberlaadimist erinevate tüüpide transpordiliikide vahel ja kaupade ladustamist kinnistes laopindadel ja

avatud laoplatidel. Tugiteenustena pakub sadam ka kauba ülevaatus, kauba sorteerimist ja markeerimist, kauba kaalumist, kauba proovide võtmist, kauba überpakkumist, tolliteenust, mille alla läheb tollilao ja tolliterminali teenus, ning transporditeenuseid. (Tallinn Bekker Port, 2018)

Paldiski Põhjasadam ehk Paldiski Sadamate AS asub Baltimere ääres ning on täielikult eraomanduses olev meresadam. Sadama asukohaks on Soome lahe suudme juures, kus sadamaakvatooriumi looduslik sügavus on 12,5-20 meetrit. Suureks eeliseks on ka see, et sadamas saab mitu laeva samaaegselt kai äärde sõita. Paldiski Põhjasadamas toimivad soojad hoovused, mis tagavad selle, et sadama akvatoorium ei külmu kinni. See tähendab seda, et talveperioodil ei ole tarvis maksta lisatasu jäämurdjate ega jääklassiga laevade eest. Sadama territooriumi ja akvatooriumi valdajaks on Paldiski Sadamate AS. 2011. aastal sadam sai vabamajandustsooni staatuse, mis andis saadetiste valdajatele kaupade ja autode veol hulga eeliseid. Sadama klientidel on võimalik hoida autosid vabamajandustsooni territooriumil ilma, et nad peaksid maksma sissesõidu tollilõivu. Selleks, et lihtsustada kaupade edasi liikumist, anti OÜ Palsteve Euroopa Liidu volitatud majandusoperaatori AEO staatus. Paldiski Põhjasadamas on 25 000 m² laoplatse. (Paldiski Põhjasadam, 2018)

AEO staatus tähendab seda, et sellise staatuse saanud ettevõtte on usaldusväärne. Ettevõtte täidab kõik tolliga seotud dokumendid korrektselt ning ausalt. AEO staatuse saavutamisel, saab ettevõtte kõikides liikmesriikides erinevaid soodustusi.

Paldiski Põhjasadam teenustena pakub sadama- ja stividorteenuseid, kauba ladustamist, transporditeenuseid, kauba töötlemist, laopindade kasutamist tolli- ja mittetollirežiimis tollivormistuse teenuseid. Samuti sadamasse saabuvatel laevadel on võimalus täiendada oma joogivee varusid, lülitada kai elektrivarustussüsteemi ning anda ära prügi, fekaalveed ja naftasaadustega saastatud veed. (Paldiski Põhjasadam, 2018)

Pärnu sadam asub Eesti edelaosas Pärnu jõe suudmes ning viimaste aastate jooksul on kujunenud arvestatavaks regionaalseks sadamaks Edela- ja Lõuna Eestis. Pärnu sadama tagamaaks on Pärnu, Viljandi, Tartu, Põlva, Võru ja Valga maakonnad ning Lääne- ja Järvamaa. Tagamaal asub oluline osa Eesti sadamate kaudu väljaviidavatest tooraineresurssidest, näiteks kuni 45% metsaressurssidest ja kuni 65% turbaressurssidest, ning töötlevast tööstusest. AS Pärnu Sadam korraldab sadamas laevaliiklust, osutab stividorteenuseid ning haldab sadama territooriumil olevaid laohalle ja -platse. Talvel on Pärnu laht üldjuhul jääs. Keskmine jääperioodi pikkus ulatub kahest kolme kuuni ning

seega sadama lahti hoidmiseks on vajalik jäämurdja. Jäämurdmise eest sadama akvatooriumis hoolitseb AS Pärnu Sadam. Jäämurdmine sadamasse tuleval avalikul veeteel on riikliku Veeteede Ameti vastutus. (Pärnu Sadam, 2018)

Pärnu sadam pakub teenustest laevade lastimist ja lossimist, kaupade ladustamist, kaupade kaalumist autokaaluga ja laevade pukseerimist. (Pärnu Sadam, 2018) Sadamas suurima vastuvõetava laeva pikkus on 140 meetrit ja laius 45 meetrit. Laeva maksimaalne süvis sadama akvatooriumil oleneb momendi veetasemest ja määratakse igakordselt sadamakapteni poolt. Sadama süvendatud laevatee ehk kanali üldpikkus on 6200 meetrit, kanali deklareeritud sügavus veetaseme 0-seisu korral on 6,0 meetrit ja vähim laius 45 meetrit. Kanalis toimuv veeliiklus on samaaegselt ühesuunaline. Laevade laadimiseks kasutame nelja- ning ladude teenindamiseks kuute mobiilkraanat. Kauba teisaldamiseks kasutatakse nelja laadurit. (Pärnu Sadam, 2018)

Lehtma sadam on peamiselt kala- ja kaubasadam ning geograafiliselt asukohast tulenevalt Hiiumaale oluline külalisaluste sadam, see on sadama põhitegevus. Sadamas peatuvad ja baseeruvad vastavalt vajadusele sadamas ka eriotstarbelised laevad, näiteks nagu Eesti Loots, Politsei- ja Piirivalveamet ja Eesti Veeteede Ameti alused. Samuti ka osa kohalikest rannakaluritest kasutavad oma paatide hoidmiseks ja kalastusretkedeks Lehtma sadamat. Suurim sügavus kai ääres on 5,5 meetrit. Rahvusvaheline Lehtma sadam on ka ühtlasi piiri- ja tollisadam. Suure osa sissesõitudest Lehtma sadamasse moodustavad kalalaevad, kaubalaevu teenindatakse aastas umbes 35-40. Külalisaluste sissesõitude arv on viimastel aastatel olnud umbes 160-210 ja inimeste arv omakorda on umbes kuni 650. Kaubalaevadele lastitakse Lehtma sadamas põhiliselt puitu, sealhulgas ka hakkepuitu ning freesturvas. Põhiliseks lossimisartikliks on teedeehitusel kasutatav killustik. (Lehtma Sadam, 2018)

Lehtma sadam pakub teenustest lastimist, lossimist, kaupade ladustamist ja hoiustamist, sealhulgas ka ohtlike kaupade ladustamine ja hoiustamine, stividoritööd, veega varustamine, laevaheitmete ja lastijäätmete vastuvõtt, kütuse ja määrdeainega varustamine, tuukritööd, remondi- ja värvimistööd, veesõidukite ühendamine side-, energia- ja muude kaldasüsteemidega ning ka reisijate teenindamise korraldus. (Lehtma Sadam, 2018)

Sadamates on palju sadamateenuste pakkujaid. Sadamaoperaator on üldiselt vastutav selle eest, et laev või sõiduk veetaks sadamas väljumiseks väljuvasse sõidukisse või laeva.

Sadamaoperaator võib olla oma riigi omandis oleva sadama või terminali haldamiseks palgatud sadama asutus. (Talley, et al., 2014, lk 240)

Traditsioonilised sadamateenused on abi navigeerimisel, ankrusse jäämine, lastimine, lootsimine, remont, hooldus, punkri kasutus, lasti ülekanne, näiteks luukide avamine või sulgemine, laeva käitlemine laeval ka kail, transport laevale, näiteks laost, ladustamine ja hoiustamine, tolliteenused ning ka ühendus maismaatranspordiga. Teadlaste meelest peaks sadamateenuste hulka kuuluma ka klientide juhendamine, tellimuste vastuvõtmine, arveldamine, maksete kontroll, toodete testimine, toodete remont, toodete paigaldamine, toodete kokkupanek, erinevate toodete valik, varuosade logistika ja garantiikäsitus. (Scoyen, 2013, lk 3, 9) Sadamate direktiivi kaks versiooni, mis püüdsid liberaliseerida sadamateenuseid- on ebaõnnestunud. (Leiren, 2015, lk 610)

Mereala on maismaaga piirnev osa merest, millele laieneb Eesti jurisdiktsioon. Sisemeri on mereala, mis asub territoriaalmerelähtejoone ja ranniku vahel. Territoriaalmeri on sisemerega külgnev mereala. Territoriaalmerelaius on 12 meremiili. Laiuse osas võib teha erandeid, lähtudes rahvusvahelistes konventsioonidest ja lepingutest naaberriikidega. (Merealapiiride seadus, 2018)

Rahvusvahelised veed on veealad, mis jäävad väljapoole rannikuriikide jurisdiktsioonile alluvaid territoriaalvetesid. (Unioonpeedia, 2018)

Sadam on veesõidukite sildumiseks kohandatud ja sadamateenuste osutamiseks kasutatav maa- ja veeala ning seal asuvad sadama sihtotstarbeliseks kasutamiseks vajalikud ehitised. Väikesadam on sadam või sadama osa, kus osutatakse sadamateenuseid alla 24- meetrise kogupikkusega veesõidukitele. (Sadamaseadus, 2018)

Sadamaoperaator (agent) on isik, kes osutab sadamateenuseid sadama pidajaga sõlmitud lepingu alusel. Sadama pidaja on isik, kes korraldab sadama tegevust tervikuna. Sadama akvatoorium (akvatoorium) on piiritletud veetee osa, mis on vajalik veesõidukite ohutu sildumise korraldamiseks ning kus sadama pidaja vastutab veeliikluse ohutuse, turvalisuse ja keskkonnakaitse nõuete täitmise eest. (Sadamaseadus, 2018)

Veesõiduk on ujuvvahend, mis on mõeldud veekogul liiklemiseks, sealhulgas ka teisaldatav ujuvvahend. Laev on veesõiduk, mida kasutatakse majandustegevuseks, riigihaldusülesannete täitmiseks või kutsekoolituseks, välja arvatud väikelaevad. Laevana

käsitatakse ka üle 24- meetrise kogupikkusega veesõidukit, mida kasutatakse vaba aja veetmiseks. (Meresõiduohutuse seadus, 2018)

Reisilaev on laev, mis ületab 12 reisija. Kalalaev on laev, mis on seadistatud või mida kasutatakse kala või muu elusvaru kaubanduslikuks püügiks. Reisija on isik, kes viibib laeval ja ei ole laeva meeskonnast. Reisijaks ei loeta isikut, kes on toimetatud pardale pärast tema päästmist merel, lootsi ja lootsikandidaati ning alla ühe aasta vanust last. (Meresõiduohutuse seadus, 2018)

Rahvusvaheline meresõit on meresõit väljaspool kohalikku rannasõitu, mille ajal sisenetakse välisriigi sadamasse, ja meresõit väljaspool lähisõitu. Lähisõit on meresõit Läänemeres, sisenemiseta Kieli kanalisse ja jäädes Kattegati väinas Skangeni neeme paralleelist lõuna poole. Veetee on laevatatav veeala Eesti merealadel ja laevatatavatel sisevetel. Üldkasutatav tee on veetee osa, mis asub väljaspool sadama akvatooriumi ja selle sissesõiduteed. (Meresõiduohutuse seadus, 2018)

Ujuvdokk on mahutiteks jaotatud ujuk (metallist või raudbetoonist), millel on üks või kaks külgeina ehk torni. Mahutite täitmisel veega ujuk sukeldub ja laev asetub tornide vahele. Vee väljapumpamisel mahutitest ujuvdokk kerkib, tõstes laeva nii, et laev jääb dokitekil asuvatele põhjatoele. (Mereleksikon, 2018)

Ohtlik last on pakitult või mahtlastina veetav kemikaal või kemikaali sisaldav toode, materjal või valmistoode, mis sadamas käitlemisel või mereveol või sisevete cedamisel võib ohustada inimese elu või kahjustada tema tervist, vara või keskkonda. (Meresõiduohutuse seadus, 2018)

Segalast on tooted, mida veetakse pakitult, näiteks kottides, kastides, vaatides, või pakkimata kujul, näiteks metalli, sõidukeid, masinaid, konstruktsioone või muid detaile. Segalast võib koosneda paljudest kaubapartiidest ja olla mitmeliigiline ning määratud erinevatesse sadamatesse. Last võetakse veoks vastu põhiliselt kaubakohtade arvu järgi. Üldiselt on ühe kaubaühiku väärtus kõrge. (Anon., 2018)

Puistlast ja puistekaubad on homogeensete füüsiliste või keemiliste omadustega suhtelistelt väikeste ning ühesuguste mõõtmetega ja kaaluga pakkimata kaubad, näiteks nagu süsi, teravili või väetis. Üldiselt on ühe ühiku väärtus väike. (Anon., 2018)

Ro-ro tuleb inglisekeelsest sõnapaarist *roll-on* ja *roll-off*. Viimane sõnapaar tähendab veeremiaeva, mis on spetsialiseerunud iseliikuva tehnika vedamiseks, näiteks nagu autod,

bussid, haagised, traktorid ja muud. Laevale on paigaldatud spetsiaalne ramp, mis langetatakse kaile ning viimase kaudu saab iseliikuv tehnika hõlpsalt laevatekile sõita või sealt maha kaile. Ro-ro laeva tekid koosnevad sõiduradadest ehk liinimeetritest. Tehnika liigutamiseks kasutatakse lastilifte või tekkide vahelisi kaldteid. Lastimisruumis on palju kinnitamiskohti sõidukite turvalisemaks kinnitamiseks. (ETS Logistika, 2018)

Puidupelletid ehk puidugraanulid on vääristatud puitkütus, mis saadakse kuivatatud ja peenestatud puidu kokkupressimise teel. Eristatakse tööstuslikku ja kodukasutajatele mõeldud puidupelletid, mille peamine erinevus seisneb kütise tuhasisalduses. Puidugraanuleid kasutatakse kütusena väikekateldes ja kaminates. (Energiaalgud, 2018) Samuti seda saab kasutada ka lemmik- ning põllumajandusloomade allapanuks. (Puidupellet, 2018)

Vabamajandustsoon on riigi muust territooriumist isoleeritud tolli- ja maksusoodustuste piirkond, mis luuakse kohaliku äritegevuse edendamiseks ja välisinvesteeringute juurdemeelitamiseks. (Eesti Entsüklopeedia, 2018)

Jääklassiga laevad on laevad, mis on võimelised liikuma ka siis, kui meri on jääs. Laeva võimet töötada jääoludes näitab jääklass. Nõrgema klassi laevad on võimelised liikuma noores jääs või purustatud jääs. Kõrgeima klassi laevad on võimelised liikuma paksemas jääs või jäätükkidega vees. Tugevama klassi laevad on võimelised liikuma lausjääs ehk siis laeva paksusega 10-20cm. Selle klassi laevad võivad teha praktiliselt jäämurdja tööd. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Lastimine on laadungi paigutamine laevale. (Tallinna Sadam AS, 2018) Lastimine peab tagama laeva laadruumi võimalikult täieliku ärakasutamise, laeva püsivuse ja ohutuse merereisil. (Mereleksikon, 2018)

Lossimine on laadungi mahalaadimine laevast. (Tallinna Sadam AS, 2018) Lossitakse üldjuhul sadamas või reidil. Olenevalt laeva tüübist võidakse lossida rõht- või püstviisil, vilja võib lossida torus või lehtris õhusurvega, vedellastilaevad lossitakse pumpadega. Lossimise kiirusest olenevad laeva seisuaeg ja laeva olulised majandusnäitajad. Mereveolepingu järgi kannab lossimiskulud lastisaatja,- saaja või – vedaja. (Mereleksikon, 2018)

Stividoriid on ettevõtted, mis teostavad kontrolli laevade lastimise ja lossimise üle. (Tallinna Sadam AS, 2018) Stividoriid võivad olla ka inimesed, kes tegelevad laevade lastimise ja lossimisega, mitte ainult ettevõtted.

Haalamine on laeva ümberpaigutamine piki kailliini, selleks pingutatakse laeva kinnitusotsi või tõstetakse kinnitusotsad koguni ühelt pollarilt teisele. Tööd teostatakse haalpaadiga. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Prahtimine on laeva rentimine pikemaks või lühemaks ajaks. (Tallinna Sadam AS, 2018)

Suurimad Eesti sadamad asuvad suuremas osas Põhja Eestis. Tallinna Sadam AS on ematettevõtte ning tal on ka viis tütarettevõtet, milleks on Vanasadam, Muuga sadam, Paldiski Lõunasadam, Paljassaare sadam ja Saaremaa sadam. Tallinna Sadam AS kuulub riigile. Sillamäe Sadam AS, Tallinn Bekker Port, Paldiski Põhjasadam, Pärnu sadam ja Lehtma sadam on eraomandis olevad sadamad. Sadamates pakutavad teenused on lastimine, lossimine, ladustamine, erinevate jäätmete vastuvõtt, puskiirteused, jäämurdmine, veeliikluse korraldamine akvatooriumil, reisijate vedu, stividorteenused, kaupade sorteerimine ja komplekteerimine. Sadamatasud lähevad ka sadamateenuste alla, aga mitte sadamaseaduse mõistes.

2.2 Sadamateenuste käibemaksuga maksustamise probleemid

Sadamateenuste käibemaksuga maksustamine on reguleeritud KMS- iga ning Euroopa Liidu Nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ. Sadamaseaduses on kirjeldatud sadamateenused, kuid ei ole kirjas, millise käibemaksuääruga on nad maksustatud. Nii KMS- is kui ka sadamaseaduses puudub viide või selgitus, kuidas täpselt aru saada, milline teenus on maksustatud nullprotsendilise käibemaksuääruga ja milline on maksustatud 20%- lise käibemaksuääruga.

Vastavalt kehtivale KMS- ile § 15 lõikele 3 punktile 3, rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi-või lõbusõitudeks kasutatav merelaev, ja sellise merelaeva varustus, seadmed, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, välja arvatud liidu vetes sõitval merelaeval kaasamüüdav kaup- on maksustatud nullprotsendilise käibemaksuääruga. (Käibemaksuseadus, 2018) Nullmäär rakendatakse kõikidele ülalmainitud sättes loetletud

kaupadele, mis toimetatakse rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale, sealhulgas ka remondis olevale merelaevale. (Maksu-ja Tolliamet, 2018)

Vastavalt laeva asjaõigusseaduse §-le 2 lõikele 1 loetakse laevaks sihtotstarbeliselt kasutatavat piisava suurusega ujuvvahendit, mis on mõeldud vees või vee peal liikumiseks ja seejuures inimeste või asjade kandmiseks või muuks otstarbeks ning on selleks võimeline. (Laeva asjaõiguseadus, 2018) Merelaevaks loetakse samuti ka laevaregistrisse kandmata väikelaevu, jahte, paate, purjekaid ja kaatreid. (Kägi, 2004, lk 89)

Nullmäära kohaldatakse ka merelaevale toimetamiseks võõrandavale kaubale, mida käsitatakse varuna. Enne 1. jaanuari 2006 kasutati merelaevale toimetamiseks võõrandatavale varule nullmäära kohaldamiseks ekspordi tolliprotseduuri, mis ei ole oma olemuselt õige. Laeva varud jagunevad kaheks, ehk siis kaasavõetavaks varuks ja tarbevaruks. Kaasavõetav varu on kaup, mis toimetatakse veesõidukile tolliterritooriumil viibimise ajal ning mis on ette nähtud reisijatele ja meeskonnaliikmetele tasuta või tasu eest võõrandamiseks juhul, kui see kaup võetakse veesõidukist maale minnes kaasa. Tarbevaru on kaup (sealhulgas mootorikütus, mootoriõlid ning nende kasutamiseks vajalikud lisandid ja filtrielemendid, puhastusained, korrosiooni- ja roostetõrjevahendid ning gaas keevitustöödeks), mis on veesõiduki sihtkohta jõudmiseni ette nähtud tarbimiseks veesõiduki või meeskonnaliikmete poolt või mida võõrandatakse veesõiduki toitlustuskohtades reisijatele või meeskonnaliikmetele. Varuosi ja lisavarustust tarbevarudeks ei loeta, sellepärast on nad sättes eraldi nimetatud. (Käibemaksuseadus kommentaaridega, 2018)

KMS § 15 lõike 4 punkti 3 alusel kohaldatakse nullmäära rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva teenindamisega seotud sadamateenustele. Vastavalt sadamaseaduse § 3 on sadamateenused: veesõiduki sildumise võimaldamine, veesõiduki lastimine, veesõiduki lossimine, reisijate laevale mineku ja laevalt tuleku korraldamine, veeliikluse korraldamine akvatooriumil ja sissesõiduteel, veesõidukite pukseerimine ja jäämurdmine akvatooriumil. (Sadamaseadus, 2018) Olulised kriteeriumid nullmäära rakendamiseks ja selle rakendamise õiguse tõendamiseks on, et teenus osutatakse sadama territooriumil ning et teenus osutatakse rahvusvahelises vetes sõitva laeva teenindamiseks. Põhjendatud juhtudel ei ole kriteeriumiks sadama territooriumil teenuse osutamine, näiteks kui laevakütuse mahuti asub sadamaterritooriumi kõrval, kuid sel juhul on äärmiselt oluline tõendada

teenuse otsene seos rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega. (Käibemaksuseadus kommentaaridega, 2018)

Sadamaseaduses ei ole kirjas, millised sadamateenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga ja millised on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. Vastavalt KMS- ile on nullprotsendilise käibemaksumääraga maksustatud vaid need sadamateenused, mida osutatakse rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale. Sellisel juhul tuleb tugineda KMS- ile, sest see on suurema tähtsusega seadus kui on sadamaseadus.

Samas ei maksustata antud sätte alusel nullmääraga näiteks kaupade ladustamise teenust sadama territooriumil, kuna teenusel puudub seos rahvusvahelistes vetes sõitva laevaga. Siiski võib ladustamine olla ka nullmääraga maksustav käive, kui teenus osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele ja ettevõtlusega tegeleva ühendusvälise riigi isikule või antud teenus on kauba transiidi-, impordi- või ekspordiga seotud kaubaveo kõrvalteenus. Näiteks laevalt laaditud kaubad ootavad sadamas muud liiki transpordi. KMS § 15 lõike 3 punkti 3 aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 148 punkt c. (Käibemaksuseadus kommentaaridega, 2018)

Punkt kuus sätestab nullmäärat rahvusvahelistes vetes sõita merelaevaga otseselt seotud sättes loetletud teenustele. Need nullmääraga maksustatavad teenused on remontimine, hooldamine, prahtimine, rendile või kasutusvaldusesse andmine või sellisel merelaeval kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusesse andmine. Merelaevade puhul on oluline konkreetse laeva kasutamine rahvusvahelistel reisidel. (Käibemaksuseadus kommentaaridega, 2018)

Rahvusvahelise reisi ajal laeval reisijale osutatav reisiks vajalik teenus nullprotsendilise käibemaksumääraga. Selle sätte alusel maksustatakse nullmääraga teenused, mis oma olemuselt on otseselt seotud reisijateveoteenuse osutamisega. Kuna rahvusvaheline reisijaveoteenus on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga, siis rakendatakse nullmäärat ka sellega vahetult seotud teenustele. Näiteks maksustatakse selle sätte alusel nullmääraga laeva kajuti kasutada andmine, laeva pardal toitlustamine ja samuti pagasivedu. Samas ei laiene nullmäär laeval osutatavatele meelelahutusteenustele, mis oma olemuselt ei ole veoteenusega vahetult seotud. (Elling, 2014, lk 126)

Näiteks võib tuua sellise näide, et Tallinki Eesti lipu all sõitev reisilaev väljub Tallinnast Stockholmi ja Eesti maksukohustuslane pakub laeval lisaks toitlustamisele ka juuksuriteenust. Toitlustusteenus on reisiks vajalik teenus ja seda tuleb maksustada

nullprotsendilise käibemaksumääraga ning deklareerida tuled see KMD kolmandal real. Juuksuriteenus tuleb maksustada aga 20%- lise käibemaksumääraga, sest teenust osutatakse Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu Eesti territooriumil. (Elling, 2014, lk 126)

Rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega otseselt seotud sadamateenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. Selle sätte alusel maksustatakse nullmääraga kõik teenused, mida osutatakse sadamas rahvusvahelistes vetes sõitva laevaga seotult, näiteks kaupade laevale laadimine. Olulised kriteeriumid nullmäärade rakendamiseks ja selle rakendamise õiguse tõendamiseks on, et teenust osutatakse sadama territooriumil ning ainult rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamiseks. Põhjendatud juhtudel ei ole kriteeriumiks sadama territooriumil teenuse osutamine, näiteks kui laevakütuse mahuti asub sadamaterritooriumi kõrval, kuid sel juhul on äärmiselt oluline tõendada teenuse otsest seost rahvusvahelistes vetes sõitva laeva teenindamisega. (Elling, 2014, lk 127)

Rahvusvaheliste meresõitjate puhul on maksuhalduril võimalus nõuda veel täiendavaid sõiduki liikumist puudutavaid dokumente, reisisiteenuste osutamisel väljaspool Eestit kinnitatud hotellibroneeringut, *voucheri* või tellimuskinnituse koopia. Rahvusvahelise kauba- või reisijaveoga seotud kauba- või reisijateveoga seotud maanteeveoteenuse osutamisel võidakse nõuda sõidukikaarti. (Kägi, 2004, lk 94)

Kui teenust tahetakse maksustada nullprotsendilise käibemaksumääraga, siis peab vajadusel tõendama, et see teenus on otseselt seotud rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevaga. Kui teenust ei saa otseselt rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, siis see teenus tuleb maksustada 20% käibemaksumääraga.

Samas ei maksustata antud sätte alusel nullmääraga näiteks kaupade ladustamise teenust sadama territooriumil, kuna teenusel puudub seos rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevaga. Siiski võib ka ladustamine olla nullmääraga maksustatav käive, kui teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele ja ühendusvälise riigi isikule või kui teenus on kauba transiidi, impordi või ekspordiga seotud kaubaveo kõrvalteenus, näiteks kui laevalt laaditud kaubad ootavad sadamas muud liiki transporti. Aluseks on käibemaksudirektiivi artikkel 148. (Elling, 2014, lk 127)

Näiteks Paldiski sadamas laaditakse toiduvarud kaubaautost laeva, mis sõidab Paldiskist Stockholmi. Laeva laadimise teenus maksustatakse nullprotsendilise käibemaksumääraga juhul, kui laadimine toimub sadama territooriumil. (Elling, 2014, lk 127)

Nullprotsendilise käibemaksumääraga on maksustatud ka rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatava laeva remontimine, hooldamine prahtimine, rendile või kasutusvaldusesse andmine. Ka sellisel merelaeval kasutatava seadme remontimine, hooldamine, rendile või kasutusvaldusesse andmine on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. Näiteks OÜ Laev remondib navigatsiooniseadmeid Tallinki Tallinna- Helsinki liinil sõitval laeval. Teenus maksustatakse nullprotsendilise käibemaksumääraga hoolimata sellest, et seda teenust osutab üks Eesti maksukohustuslane teisele Eesti maksukohustuslasele ja et seda teenust osutatakse Eesti lipu all sõitval laeval Tallinna sadamas. Teenus tuleb deklareerida KMD kolmandal real. Selle sätte juures on oluline, et merelaeva kasutamine rahvusvahelistel reisidel. (Elling, 2014, lk 128)

Vastavalt Euroopa Nõukogu direktiivile 2006/112/EÜ artiklile 148, peavad Euroopa Liidu liikmesriigid käibemaksust vabastama kaubatarned, mis on mõeldud sõjalaevade koondnomenklatuuri koodiga 8906 10 00, mis lahkuvad liikmesriigist väljaspool asuvasse sadamatesse või ankurpaikadesse, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks. (Vorontsova, 2017, lk 15). Proviand on toit või varustus, näiteks patareid.

Teenused, mida pakub Tallinna Sadam AS ning mis ei ole loetletud sadamaseaduses §-s 3 ega Euroopa Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ artiklis 148 nimetatud, on maksustatud 20%- lise käibemaksumääraga. Vastavalt sadamaseaduse §-le 12 lõikele 5, informatsioon sadamatasude kohta peab olema huvitatud isikutele kättesaadav. Välisriigi veesõidukeid teenindavad sadamas peab informatsioon sadamatasude kohta olema tõlgitud inglise keelde. (Vorontsova, 2017, lk 1-21 tsit Vorontsova, 2018, lk 15)

Samuti vastavalt Euroopa Nõukogu direktiivile 2006/112/EÜ artiklis 128 punktis a nimetatud merelaevade tarne, ümberehitamine, remont, hooldus, prahtimine ja rendile andmine ning nendes sisalduvate või kasutatavate seadmete, sealhulgas ka kalapüügiseadmete tarne, rendile andmine, remont ja hooldused, punktis c nimetatud teenuste osutamine, mis on otseselt vajalikud seoses punktis a nimetatud merelaevade või nende lastiga, on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. (Vorontsova, 2017, lk 1-21 tsit Vorontsova, 2018, lk 15)

Vastavalt Euroopa Nõukogu direktiivile 2007/74/EÜ peatükile 1 artiklile 3 punktile 4, merereisijad on reisijad, kes kasutavad reisimisel laevaliiklust, välja arvatud eraviisilised lõbusõidud merel. Vastavalt punktile 4, eraviisiline lõbusõit merel on merelaeva

kasutamine selle omaniku või füüsilise või juriidilise isiku poolt, kes kasutab seda rentijana või muul viisil mittekaubanduslikel eesmärkidel, ja eelkõige eesmärkidel, mis ei ole seotud reisijate või kaupade veoga ega teenuste osutamisega tasu eest või riigiasutuste huvides. (Nõukogu Direktiiv 2007/74/EÜ, 2007)

Seega teenused, mida osutatakse rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. Oluline on selle juures see, et teenust saaks just rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev. Kui teenust saab mingisugune teine laev, mis ei ole rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, siis teenused, mida sellele laevale osutatakse on maksustatud 20%- lise käibemaksumääraga. (Saul, 2018)

Juhul, kui teenust osutatakse teise riigi maksukohustuslasele, siis need teenused peavad olema maksustatud samuti nullprotsendilise käibemaksumääraga. Teise riigi käibemaksukohustuslane peab tegema enda riigis pöördmaksustamist ning tasuma enda riigis kehtivat käibemaksu. Erandiks on kui teenust saab rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev. (Saul, 2018)

Sadamateenuste maksustamist reguleerib KMS § 15 lõige 3 punkt 3 ning Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ. Sadamateenused on kirjeldatud sadamaseaduses §-s 3. Vastavalt KMS- ile, nullprotsendilise käibemaksumääraga on maksustatud teenused, mida osutatakse rahvusvahelistes vetes sõitavale merelaevale. Samuti ka seadmete remont, hooldus, varuosad, kütus ja muud varud ning reisijale kohapeal tarbimiseks võõrandatav kaup, väljaarvatud kaasamüüdiv kaup. Nullprotsendilise käibemaksumääraga maksustamine ei laiene ettevõtlusega mitteseotud huvi- ja lõbusõitudeks kasutatav merelaev.

Selleks, et otsustada, millise käibemaksumääraga maksustada pakutavat teenust, peab veenduma, et teenust saab otseselt rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev. Nullprotsendilise käibemaksumäär ei laiene Eesti akvatooriumil sõitavatele laevadele, näiteks laevadele, mis liiguvad saare ja mandri vahel.

Nullprotsendilise käibemaksumääraga on maksustatud kõik võimalikud teenused, mis on otseselt seotud rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevaga. See tähendab, et teenust peab saama otseselt rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev. Samuti ka sadamatasud on nullprotsendilise käibemaksumääraga, kui teenust osutatakse rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale.

Tehes muudatuse KMS- is, oleks arusaadavam, millised sadamateenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga ja millised on maksustatud siiski 20%- lise käibemaksumääraga. Samuti tehes viite sadamaseadusele, oleks kohe arusaadav, mis on sadamateenused seaduse mõistes. Teine variant oleks teha KMS- is muudatus, kus oleks tehtud täpsustus, et nullprotsendilise käibemaksumääraga on maksustatud vaid need teenused, mida osutatakse otseselt rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale. Rõhutada tuleks just seda, et teenust peab saama merelaev, mille tagajärjel saab merelaev hüve. Arvesse ei lähe teenused, mida saab rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev kaudselt.

KOKKUVÕTE

Lõputöös käsitlev probleem seisneb selles, et KMS- is ei ole öeldud, missugused sadamateenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. Sadamateenuse maksustamine on reguleeritud kahe erineva seadusega, mis on ebamugav. KMS- is on kirjas, et rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevaga seotud teenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga ning sadamaseaduses on kirjas, millised on need sadamateenused.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida sadamateenuste käibemaksuga maksustamist Eestis.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu olemusest. Käibemaks on Eestis ja teistes Euroopa Liidu liikmesriikides tarbimise ja kulutuste maks. Käibemaksul on kuus omadust: käibemaks on riiklik maks, perioodiline maks, kaudne maks, objektiivne maks, neutraalne maks ning käibemaksul on ka sihtkohamaa printsiip. Saades teenust või ostes kaupa lisandub käibemaks lõppsummale. Käibemaksu eesmärk ei ole koormata tootjat, vaid lõpptarbijat.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade teenuste olemusest. Selleks, et teha kindlaks, kas tegemist on teenusega või mitte, peab teadma, kas keegi saab sellest hüve või mitte. Kaupade ja teenuste suurim vahe on selles, et teenust ei ole võimalik käega katsuda, aga kaupa saab. Samuti teenust ei ole võimalik kuidagi ette toota ega kuskile ladustada, kaupa aga saab. Selleks, et teenust maksustada, peab teadma, kas teenus oli osutatud ettevõtluse eesmärgil või mitte.

Kolmas uurimisülesanne oli anda ülevaade suurimatest sadamatest Eestis ning nendes sadamates pakutavatest sadamateenustest. Tallinna Sadam AS on emaettevõtte ning tal on viis tütarettevõtet, milleks on Vanasadam, Muuga sadam, Paldiski Lõunasadam, Paljassaare sadam ja Saaremaa sadam. Tallinna Sadam AS kuulub täisulatuses riigile. Sillamäe Sadam AS, Tallinn Bekker Port, Paldiski Põhjasadam, Pärnu sadam ja Lehtma sadam on eraomandis olevad sadamad. Sadamates pakutavad teenused on lossimine, lastimine, ladustamine, erinevate jäätmete vastuvõtt, puksiirteenused, jäämurdmine, veeliikluse korraldamine akvatooriumil, reisijate vedu, sildumise võimaldamine.

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida sadamateenuste maksustamist Eestis. Vastavalt KMS- ile §- le 15 lõikele 3 punktile 3, siis rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevaga seotud

teenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. See tähendab seda, et kui teenust saab otseselt rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, siis see on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga, kui otseselt ei saa teenust merelaev, siis on teenus maksustatud 20%-lise käibemaksumääraga. Nullprotsendiline käibemaksumäär ei laiene Eesti akvatooriumil sõitvatele laevadele.

Tehes seadusemuudatuse KMS- is, oleks arusaadavam, millised sadamateenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga ja millised on maksustatud siiski 20%-lise käibemaksumääraga. Samuti tehes viite sadamaseadusele, oleks kohe arusaadav, mis on sadamateenused seaduse mõistes. Teine variant oleks teha KMS- is muudatus, kus oleks tehtud täpsustus, et nullprotsendilise käibemaksumääraga on maksustatud vaid need teenused, mida osutatakse otseselt rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevale. Rõhutada tuleks just seda, et teenust peab saama merelaev, mille tagajärjel saab merelaev hüve.

SUMMARY

The issue addressed in this thesis is that the Value-Added Tax Act does not say which services are taxed with zero VAT rate. The taxation of port services is regulated by different laws, which is inconvenient. The Value-Added Tax Act states that the rate of value added tax on the services of sea-going vessels navigating in international waters shall be 0 per cent of the taxable value, and the Ports Acts specifies which these port services are.

The thesis are titled “Value Added Tax on Port Services” and the thesis is written in Estonian. The thesis consists of 54 pages and 76 sources are used which all have been referred.

The purpose of this thesis was to analyse the VAT taxation of port services in Estonia.

The first task of the research was to give an overview of the nature of value-added tax. VAT is a tax on consumption and expenditures in Estonia and in other Member States of the European Union. The VAT has six characteristics: VAT is a national tax, a periodic tax, an indirect tax, an objective tax, a neutral tax, and VAT also has a destination country principle. When receiving a service or purchasing goods, VAT shall be added to final amount. The purpose of VAT is not to burden the manufacturer, but the final consumer.

The second task of the research was to give an overview of the nature of services. In order to determine whether or not it is a service, it is necessary to know if anyone will benefit from it. The biggest difference between goods and services is that the services cannot be touched by hand, but the goods can. Also, the service cannot be pre-produced or stored anywhere, but goods can. In order to tax a service, it must be known whether the service was provided for business purposes or not.

The third task of the research was to give an overview of the largest ports in Estonia and of the port services provided in these ports. Tallinna Sadam AS is a parent company and has five subsidiaries: Vanasadam (Old City Harbour), Muuga sadam (Muuga Harbour), Paldiski Lõunasadam (Paldiski South Harbour), Paljassaare sadam (Paljassaare Harbour) and Saaremaa sadam (Saaremaa Harbour). Tallinna Sadam AS is fully state-owned. Sillamäe Sadam AS, Tallinn Bekker Port, Paldiski Põhjasadam (Paldiski North Port), Pärnu sadam (Port of Pärnu) and Lehtma sadam (Lehtma Harbour) are privately owned harbours. The services provided in ports are unloading, loading, storage, receiving various wastes,

towing services, ice breaking, organisation of water traffic in the water basin, passenger transport and enabling berthing.

The fourth task of research was to analyse the taxation of port services in Estonia. In accordance to Article 15 (3) (3) of the Value-Added Tax Act, the rate of value added tax on the services of sea-going vessels navigating in international waters shall be 0 per cent of the taxable value. This means that if the service is directly provided to a sea-going vessel navigating in international waters, then this is taxed with 0 per cent VAT rate, but if the service is not directly provided to a sea-going vessel, then the services is taxed with 20 per cent VAT rate. The 0 per cent VAT rate shall not apply to vessels sailing in the Estonian water basin.

By amending the Value-Added Tax Act, it would be clearer which port services are taxed with the 0 per cent VAT rate and which services are taxed with the 20 per cent VAT rate. Also, by referring to the Ports Act, it would be immediately understood, what are the port services stipulated by law. Another option is to amend the Value-Added Tax Act by specifying that only those services are taxed with the 0 per cent value-added tax rate that are directly provided to sea-going vessels. The emphasis should be on the fact that the service must be provided to a sea-going vessel, which will result in the benefit of the sea-going vessel.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Angelopoulos, J. & Clomoundis, C., 2015. Towards a port services indicator- the case of U.S ports. *University of Piraeus, Department of Maritime Studies*, 24 08, lk 1.

AnnaAbi, kuupäev puudub. *Lastindus ja laondus*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://annaabi.ee/Lastindus-ja-laondus-eksami-k%C3%BCsimused-m159335.html>

[Kasutatud 20.03.2018].

AS Tallinna Sadam, 2017. *Saaremaa sadama arendused*. [Võrgumaterjal]

Leitav: www.portoftallinn.com/saaremaa-sadama-arendused

[Kasutatud 04.03.2018].

AS Tallinna Sadam, 2018. *Sadamatasud*. [Võrgumaterjal]

Leitav: file:///C:/Users/Kasutaja/Downloads/Sadamatasud_01.01.2018.pdf

[Kasutatud 27.03.2018].

AS Tallinna Sadam, kuupäev puudub *Muuga sadam*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.ts.ee/muuga-sadam>

[Kasutatud 07.02.2018].

AS Tallinna Sadam, kuupäev puudub. *Paldiski Lõunasadam*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.ts.ee/paldiski-lounasadam>

[Kasutatud 07.02.2018].

AS Tallinna Sadam, kuupäev puudub. *Paljassaare sadam*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.ts.ee/paljassaare-sadam>

[Kasutatud 07.02.2018].

AS Tallinna Sadam, kuupäev puudub. *Saaremaa sadam*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.ts.ee/saaremaa-sadam>

[Kasutatud 07.02.2018].

AS Tallinna Sadam, kuupäev puudub. *Sadamateenused*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.ts.ee/sadamates-osutatavad-teenused>

[Kasutatud 07.02.2018].

AS Tallinna Sadam, kuupäev puudub. *Tallinna Sadam AS tutvustus*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.ts.ee/tutvustus>

[Kasutatud 16.03.2018].

AS Tallinna Sadam, kuupäev puudub. *Tallinna Sadama ABC*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.ts.ee/sadama-abc?&prn=1>

[Kasutatud 25.03.2018].

AS Tallinna Sadam, kuupäev puudub. *Vanasadam*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.ts.ee/vanasadam>

[Kasutatud 07.02.2018].

Assessment, I. a. o. a. E. C. I., 2013. European Commission proposal on a Regulation on Port Services. *European Union*, 11, lk 1-9.

Block, T. R., Cernohous, B. R. & Christian, U. J., 2009. Cluster Data Port Services for Clustered Computer System. *International Business Machines Corporation*, 28 04, lk 1-18.

Chasomeris, M., 2010. *Port Pricing in South Africa*, Westville: University of KwaZulu-Natal, lk 1-13.

Clark, X., Dollar, D. & Micco, A., 2004. Port efficiency, maritime transport costs, and bilateral trade. *Elsevier*, 12, lk 330.

Colbjornsen, T., 2014. What is the VAT? The policies and practices of value added tax on ebooks in Europe. *Routledge*, 11 03, lk 326-344.

Cuadrado, M., Frassetto, M. & Cervera, A., 2013. Benchmarking the port services: a customer oriented proposal. *Benchmarking: An International Journal*, p. 320.

Eesti Statistikaamet, 2017. *Eesti sadamad*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://blog.stat.ee/tag/eesti-sadamad>

[Kasutatud 20.12.2018].

Elling, T., 2008. *Käibemaks I osa: Loengukonspekt*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Elling, T., 2014. *Käibemaks: Abiks tudengile ja töötavale praktikule*. Tallinn: KMS OÜ.

Elling, T., kuupäev puudub. *www.stud.sisekaitse.ee*. [Võrgumaterjal]

Leitav:

http://stud.sisekaitse.ee/Elling/Sisendkaibemaks/sisu/Sisendk%C3%A4ibemaksu_mahaarvamine.pdf

[Kasutatud 04.03.2018].

Energiatalgud, kuupäev puudub. *Energiatalgud*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://energiatalgud.ee/index.php?title=Puidupellet>

[Kasutatud 22.03.2018].

Entsüklopeedia, E., kuupäev puudub. *Eesti Entsüklopeedia*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://entsyklopeedia.ee/artikkel/vabamajandustsoon>

[Kasutatud 22.02.2018].

ETS Logistika, kuupäev puudub. *Ro-ro*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.etslogistika.ee/uudised/227-mis-asi-on-ro-ro/>

[Kasutatud 17.03.2018].

Eur-Lex: Access to European Union Law, kuupäev puudub. *Eur-Lex: Access to European Union Law*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX%3A61998CJ0098>

[Kasutatud 18.01.2018].

Ferrari, C. & Benacchio, M., 2000. Market structure in container terminal operators and port services. *InforMare*, 13 09, lk 1-20

Jafari, H., Saeidi, N. & Karimi, M. K., 2013. Importance- performance analysis of port's services quality from perspective of containerized liner shipping. *Management Science Letters*, 4 05, p. 1743-1750.

Kohalike maksude seadus (2018) Riigi Teataja.

Kägi, K., 2004. *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS.

Kägi, K. & Võimre, U., 2007. *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.

Käibemaksuseadus kommentaaridega (2018) Rahandusministeerium.

Käibemaksuseadus (2018) Riigi Teataja.

Laeva asjaõiguseadus (2018) Riigi Teataja.

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.

Lehis, L., 2012. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura.

Lehis, L., 2015. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ.

Lehis, L., 2017. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ.

Lehtma sadam, kuupäev puudub. *Lehtma Sadam*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.lehtma.ee/page.php?4>

[Kasutatud 07.02.2018].

Lehtma sadam, kuupäev puudub. *Lehtma Sadam*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.lehtma.ee/page.php?9>

[Kasutatud 08.02.2018].

Leiren, M. D., 2015. Scope of Negative Integration: A Comparative Analysis of Post, Public Transport and Port Services. *Journal of Common Market Studies*, 03, lk 609-626.

Logistika ja Transiidi Assotsiatsioon, kuupäev puudub. *Meretransport*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.transit.ee/meretransport>

[Kasutatud 12.11.2017].

Maksu- ja Tolliamet, kuupäev puudub. *Käibemaksuäärad*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/kaibemaksuseaduse-selgitused/kaibemaksumaarad>

[Kasutatud 23.03.2018].

Maksukorralduse seadus (2018).

Maksukorralduse seadus (2018) Riigi Teataja.

Merealapiiride seadus (2018) Riigi Teataja.

Mereleksikon, kuupäev puudub. *Merewiki*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://merewiki.vta.ee/mediawiki/index.php/Lossimine>

[Kasutatud 20.12.2018].

Mereleksikon, kuupäev puudub. *MereWiki*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://merewiki.vta.ee/mediawiki/index.php/Lastimine>

[Kasutatud 20.12.2018].

Meresõiduohutuse seadus (2018) Riigi Teataja.

Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ (2006).

Nõukogu Direktiiv 2007/74/EÜ (2007).

Paldiski Põhjasadam, kuupäev puudub. *Paldiski Põhjasadama informatsioon.*

[Võrgumaterjal]

Leitav: http://www.portofpaldiski.ee/ee/about_port.html

[Kasutatud 07.02.2018].

Paldiski Põhjasadam, kuupäev puudub. *Paldiski Põhjasadama teenused.* [Võrgumaterjal]

Leitav: http://www.portofpaldiski.ee/ee/port_stevedoring.html

[Kasutatud 08.02.2018].

Puidupellet, kuupäev puudub. *Puidupelletite tootmine.* [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://puidupellet.ee/tootmine/>

[Kasutatud 23.03.2018].

Pärnu sadam, kuupäev puudub. *Pärnu sadam.* [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.parnusadam.eu/laevade-lastimine-ja-lossimine>

[Kasutatud 08.02.2018].

Pärnu sadam, kuupäev puudub. *Pärnu sadama teenused.* [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.parnusadam.eu/teenused>

[Kasutatud 08.02.2018].

Pärnu sadam, kuupäev puudub. *Sadamast.* [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.parnusadam.eu/sadamast>

[Kasutatud 07.02.2018].

Sadamaseadus (2018) Riigi Teataja.

Saul, T., 2018. *Intervjuu Tallinna Sadam AS-i pearaamatupidajaga* [Intervjuu] (26 03 2018).

Scoyen, H., 2013. *Rethinking port services: Added value, efficiency and productivity in intermodal transport systems*, s.l.: Molde University College- specialized University in Logistics, lk 2-37

Shan, J., Yu, M. & Lee, C.-Y., 2014. An empirical investigation of seaport's economic impact: Evidence from major ports in China. *Elsevier*, 14 05, lk 41.

Sillamäe sadam, kuupäev puudub. *Sillamäe sadama teenused*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.silport.ee/sadamateenused.html>

[Kasutatud 08.02.2018].

Sillamäe sadam, kuupäev puudub. *Silport: Port of Sillamäe*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.silport.ee/uldinfo.html>

[Kasutatud 07.02.2018].

Slemrod, J. & Jon, B., 2004. *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*. London: The MIT Press, lk 1-21.

Talley, W., Ng, M. & Marsillac, E., 2014. Port service chains and port performance evaluation. *Elsevier*, 07 05, lk 236-247.

Tallinn Bekker Port, kuupäev puudub. *Tallinn Bekker Port*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://tallinnbekkerport.com>

[Kasutatud 07.02.2018].

Tallinn Bekker Port, kuupäev puudub. *Tallinn Bekker Port teenused*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://tallinnbekkerport.com/teenused-ja-info/>

[Kasutatud 08 02 2018].

Tammert, P., 2003. *Maksundus*. Tallinn: OÜ Aimwell.

Tammert, P., 2005. *Maksundus*. Tallinn: OÜ Aimwell.

Trujillo, L. & Nombela, G., 2000. Multiservice Infrastructure. *Viewpoint*, 10, p. 1.

Unioonpeedia, 2018. *Rahvusvahelised veed*. [Võrgumaterjal]

Leitav: https://et.unionpedia.org/Rahvusvahelised_veed

[Kasutatud 30.04.2018].

Veeteede Amet, 2018. *Sadamaregister*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.sadamaregister.ee/SadamaRegister/sadam/1251>

[Kasutatud 25.04.2018].

Vorontsova, K., 2017. *Sadamateenuste käibemaksuga maksustamine. Kursusetöö*.

Tallinn, Sisekaitseakadeemia.

Yang, Y.-C. & Chen, S.-L., 2015. Determinants of global logistics hub ports: Comparison of the port development policies of Taiwan, Korea, and Japan. *Elsevier*, 3 11, lk 179-189.

Yeo, G. t., Thai, V. & Roh, S. Y., 2015. An Analysis of Port Service Quality and Customer Satisfaction: The Case of Korean Container Ports. *Elsevier*, 1 12, lk 473-447.

Миляков, Н., 2009. *налоги и налогообложение. Николай Миляков*. Москва: Инфра-М.

Lisa 1. Intervjuu Tallinna Sadam AS-i pearaamatupidajaga

1. Mis teenuseid pakub Tallinna Sadam AS?

Tallinna Sadam AS pakub palju erinevaid teenuseid. Teenused on olemas sadama koduleheküljel ning nendeks on: reklaamiteenus, lastimine, lossimine, elektrienergia müük, erinevate jäätmete vastuvõtt, sealhulgas olmejäätmed ja ohtlikud jäätmed, reovee vastuvõtt, pürotehniliste toodete vastuvõtt, kuid seda on viimaste aastate jooksul olnud äärmiselt vähe, puksiiriteenused ning sideteenused. Samuti Tallinna Sadam AS rendib sadamates rendipindu välja, aga need teenused ei ole seotud sadamateenustega.

2. Mis Tallinna Sadama AS-i teenused on maksustatud 20%- lise käibemaksumääraga?

20%- lise käibemaksumääraga on maksustatud näiteks reklaamiteenus. Reklaamiteenust pakutakse sadamaterminalides, näiteks plakatid, televiisoris jooksev reklaam ja stendid. Seega see teenus ei ole otseselt seotud rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevaga, vaid hoopis sadamaga. Kui reklaami tellib teise riigi käibemaksukohustuslane, siis Eesti maksukohustuslane väljastab arve, kus on nullprotsendiline käibemaksumäär, kuid tellija peab tegema enda riigis pöördmaksustama ja maksuma enda riigis kehtiva käibemaksumäära.

Tõstukirent on maksustatud üldjuhul 20%- lise käibemaksumääraga. Kui tõstukit tellitakse selleks, et tuua või viia kaupa, siis selline teenus on maksustatud 20%- lise käibemaksumääraga, sest teenust ei saa otseselt rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev.

Abilaevastikuga seotud teenused on maksustatud 20%- lise käibemaksumääraga, sest abilaevastik liigub sadama territooriumil ning ei kuulu rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevade alla.

Elektrienergia ja veega varustamine on maksustatud 20%- lise käibemaksumääraga, kui teenus osutatakse näiteks abilaevastikule, punkerlaevadele ja puksiirlaevadele. Põhjus on sama, mis juba enne mainitud- need laevad ei kuulu rahvusvahelistes vetes sõitvate merelaevade alla. Abilaevastik, punkerlaevad ja puksiirlaevad liiguvad Eesti territooriumi akvatooriumil, seega nad ei ole rahvusvahelistes vetes sõitvad merelaevad.

3. Mis Tallinna Sadama AS-i teenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga?

Tõstukirent võib olla makstatud ka nullprotsendilise käibemaksumääraga. Tingimuseks peab olema see, et teenust saab rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, näiteks kui tõstukit kasutatakse sellise laeva remontimiseks.

Samuti ka elektrienergia ja veega varustamine võib olla maksustatud ka nullprotsendilise käibemaksumääraga, kui varustatakse rahvusvahelistes vetes sõitvat merelaeva.

Sadamatasud, milleks on tonnaažitasu, jäätmetasu, sildumistasu, reisijatasu, ratastehnika kaubatasu, elektrienergia, sideteenuste ja vee müügi tasud ning abilaevastiku kasutamise tasud on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga.

4. Miks mõned teenused on maksustatud 20%- lise või nullprotsendilise käibemaksumääraga?

Vastavalt KMS- ile §- le 15 lõikele 3 punktile 3 rahvusvahelistes vetes sõitva merelaevale osutatavad teenused on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga. Oluline on selle juures see, et teenust saaks just laev.

Teenused, mida otseselt ei saa rahvusvahelistes sõites merelaev maksustatakse 20%- lise käibemaksumääraga. Kui on Eesti laev, mis sõidab näiteks saarte vahel, siis teenused on samuti maksustatud 20%- lise käibemaksumääraga.

5. Kuidas Teie ja teised raamatupidajad otsustavad, kas teenus on maksustatud nullprotsendilise käibemaksumääraga või 20%- lise käibemaksumääraga?

Oluline on lähtuda KMS- i §- st 15 lõikest 3 punktist 3. Seal on kirjas, et nullprotsendilise käibemaksumääraga on maksustatud teenused, mida osutatakse rahvusvahelistes vetes sõitvale merelaevadele. Meie peame saama tõestust, et teenust saab just rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev.

Lisa 2. Sadamate tutvustus tabelina

Tabel. Sadamate tutvustus. (Sadamate koduleheküljed, 2018, autori koostatud)

Sadam	Liik	Peamiselt pakutavad teenused	Sügavus (m)	Laopinnad (m ²)	Laoplatsid (m ²)
Muuga sadam	Kaubasadam	Lastimine, lossimine, ladustamine, sildumine, veeliikluse korraldamine, sadamatasud	18	151 000	670 000
Paldiski Lõunasadam	Kaubasadam	Lastimine, lossimine, ladustamine, autode transiidi- ja autode eelmüügi teenus, sildumine, sadamatasud	13	15 000	500 000
Tallinna Vanasadam	Reisisadam	Reisijate laevale mineku ja laevalt tuleku korraldamine	10,7	-	-
Paljassaare sadam	Kaubasadam	Lastimine, lossimine, ladustamine, sildumine	9	16 000	105 000
Saaremaa sadam	Kaubasadam, Reisisadam	Lastimine, lossimine, ladustamine, reisijate laevale mineku ja tuleku korraldamine	0,8-5,0	-	-
Sillamäe sadam	Kaubasadam	Lastimine, lossimine, sildumine, veeliikluse korraldamine, veesõidukite pukseerimine ja jäämurmimine, transporditeenused	16,5	54 784	820 000
Tallinn Bekker Port	Kaubasadam	Lastimine, lossimine, kaupade ümberlaadimine, sildumine, kaupade ümberlaadimine, kaalumine, kauba ülevaatus, proovide võtmine, kauba ümberpakkimine	8,5	42 474	150 000
Paldiski Põhjasadam	Kaubasadam	Lastimine, lossimine, sildumine, ladustamine, transporditeenused, kauba töötlemine, stividoriteenused	12,5-20	25 000	-
Pärnu Sadam	Kaubasadam	Lastimine, lossimine, ladustamine, kaalumine, pukseerimine	6	-	-

Lehtma Sadam	Kaubasadam	Lastimine, lossimine, ladustamine, hoiustamine, stividoriteenused, veega varustamine	5,5	-	-
--------------	------------	--	-----	---	---