



Õiguskantsler

Jürgen Ligi
Rahandusministeerium
info@fin.ee

Teie

nr

Õiguskantsler 11.10.2012 nr 7-7/120996/1204682

Marek Helm
Maksu- ja Tolliamet
emta@emta.ee

Soovitus

Kütuse maksustamisest Eesti ja Venemaa maanteepiiripunktides

Austatud Jürgen Ligi
Austatud Marek Helm

Teile teadaolevalt alustasin menetlust analüüsima Maksu- ja Tolliameti tegevust Eesti ja Venemaa maismaapiiril kütuse maksustamisel.

Analüüsi tulemusel leian, et

Maksu- ja Tolliameti tegevus Eesti Vabariigi maanteepiiripunktides Vene Föderatsioonist sõiduki standardpaagis sissetoodava kütuse maksustamisel ei vasta õiguspärasuse põhimõttele ning hea halduse tava nõuetele.

Tunnustades ühelt poolt vajadust võidelda piiräärse ebaseadusliku kütuseäriga, kuid teisalt rõhutades, et seda saab teha vaid õiguspäraselt ja hea halduse tava järgivalt soovitan rahandusministril:

- 1) alkatada alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse § 68 lg 1 muutmiseks eelnõu koostamine eesmärgil tunnistada kehtetuks seal sisalduv sihtkoha viide;
- 2) kaaluda vajadust kehtestada alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduses piirialade elanike osas madalamad maksuvaba kütuse piirmäärad ning alkatada selleks asjakohase eelnõu koostamine. Madalamate piirmäärade kehtestamisel palun arvestada maksunormidele põhiseadusest ja Euroopa Liidu õigusest tulenevate kõrgendatud selguse ja määratletuse nõuetega ning aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivis kehtestatud maksuvabastuse võimaldamise eesmärgiga.

Olukorras, kus piirialade elanike määratlemine tekitab Eestis raskusi, palun Teil analüüsida, kas Euroopa Liidu õigusega oleks kooskõlas alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse täiendamine normiga, mis määratleks, alates mitmendast piiriületuskorrast määratud ajavahemiku jooksul (nt kuus) kehtib eeldus, et kütuse toomine on kaubanduslikku laadi.

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, 15193 TALLINN. Tel 693 8404. Faks 693 8401. info@oiguskantsler.ee www.oiguskantsler.ee

Maksu- ja Tolliametil soovitan:

- 3) loobuda kuni alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse muutmiseni seaduse § 68 lõikes 1 nimetatud sihtkohta kriteeriumi kasutamisest maksuvabastuste kohaldamise üle otsustamisel;
- 4) järgida piiril läbiviidavas tollikontrollis hea halduse tava ning õiguspärasuse põhimõtet, sealjuures suhelda inimestega viisakalt ja mitte viivitada tollikontrolli läbiviimisel;
- 5) revideerida oma praktikat kütuse toomise kaubandusliku iseloomu määramisel ja mitte eeldada kütuse impordi kaubanduslikku iseloomu, kui inimene ületab piiri üksnes aeg-ajalt (nt paar korda kuus).

Selgitan allpool, kuidas ma eelnevale seisukohale jõudsin ning esitan oma soovitud olukorra muutmiseks.

Palun Teie tagasisidet hiljemalt 15. novembriks 2012.

SISUKORD

I ASJAOLUD JA MENETLUSE KÄIK	2
II ÕIGUSLIK HINNANG	6
1. Euroopa Liidu tolli-, aktsiisi- ja käibemaksu ning nende vabastuste regulatsioon	7
1.1. Sissejuhatavad märkused	7
1.2. EL tollimaksuvabastuse regulatsioon	8
1.3. EL regulatsioon kaupade impordil kehtiva aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse osas	10
1.4. Kokkuvõte Euroopa Liidu regulatsioonist	12
2. Riigisisene õigus ja praktika	13
2.1. Riigisisene õigus ja praktika aktsiisi-, käibemaksu- ja tollimaksuvabastuste osas sõiduki standardpaagis kütuse impordil	13
2.2 Seisukoht riigisisese õiguse ja praktika vastavusest Euroopa Liidu õigusele ja põhiseadusele	18
3. Hinnang Maksu- ja Tolliameti tegevuse vastavusele hea halduse tava ja õiguspärasuse põhimõttele	22
III SOOVITUSED	24

I ASJAOLUD JA MENETLUSE KÄIK

1. Minu poole on 2012. aasta suve jooksul pöördunud kuus avaldajat, kes kaebavad Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) tegevuse peale kütuse maksustamisel Eesti ja Venemaa maismaapiiril (Koidula ja Luhamäe piiripunktides asuvates tollipunktides). Nimetatud teema on leidnud ka ohtrat meediakajastust perioodil juuli – september 2012 (vt mõned viited all). Septembris 2012 pöördusid kütuse maksustamise teemal minu poole arupärimisega ka viis Riigikogu liiget.

2. Avaldustes kaevatakse selle peale, et alates juunist 2012 nõuab MTA piiril Venemaalt Eestisse sisenevate sõidukite kütusepaakides oleva kütuse kirjalikku deklareerimist ja sellelt aktsiisi ning teiste maksude tasumist ka juhul, kui sõidukis on kütust vaid selle standardses kütusepaagis. Avaldajad märkisid, et kuni juunini 2012 ei nõudnud MTA sõiduki standardpaagis oleva kütuse deklareerimist ega sellelt maksude tasumist. Viimatinimetatud praktika on avaldajate

sõnul ka õige, kuna direktiiv 2007/74/EÜ kolmandatest riikidest saabuvate reisijate imporditava kauba käibemaksust ja aktsiisist vabastamise kohta (edaspidi *aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiv*) lubab sõiduki standardses kütusepaagis tuua kütust kolmandast riigist maksuvabalt.

Täpsemalt tuleb avaldustest välja, et MTA küsitleb piiriületajaid ning kutsub osad piiriületajad selle järel täiendavasse tollikontrolli, kus nõuab, et isikud deklareeriks kirjalikult sõiduki kütusepaagis oleva kütuse ning arvestaks ja tasuks sellelt maksud.¹ Nii mõnelegi avaldajale jääb arusaamatuks, milliste kriteeriumide alusel valib MTA välja piiriületajaid, kes peavad esitama kaasasoleva kütuse kohta kirjaliku deklaratsiooni. Üks avaldaja toob esile, et juunis kutsuti sellisesse tollikontrolli need isikud, kes ületasid piiri rohkem kui kord nädalas, kuid septembris ka need, kes ületavad piiri vaid korra kuus. Teine minu poole pöördunud avaldaja märgib, et on ületanud piiri oma sõiduautoga, millel on 60-liitrine tehases paigaldatud kütusepaak, alates juulist kolm korda. Nendest viimasel korral (08.09.2012) kutsus MTA ta Luhamaa piiripunkti kaudu Eestisse sisenemisel täiendavasse tollikontrolli ning nõudis kirjaliku tollideklaratsiooni esitamist.

Avaldajate sõnul nõuab MTA selle kütuse kirjalikku deklareerimist, mis ei ole vajalik piiriületaja sihtkohta jõudmiseks. Seejärel arvestab MTA välja, millises summas käibemaksu, tollimaksu ja aktsiisi tuleb sellelt kütusekoguselt tasuda. Kui isik tasub maksud, on ta vaba edasi sõitma. Juba viidatud 08.09.2012 Luhamaa piiripunktis aset leidnud piiriületuse puhul oli avaldajal enda väitel standardses 60-liitrises kütusepaagis 50 liitrit kütust ning MTA ametnik nõudis, et avaldaja deklareeriks sellest kirjalikult 40 liitrit, sest 10 liitrit kütust kulus MTA hinnangul isikul sihtkohta ehk Võru linna jõudmiseks ning see ei kuulunud maksustamisele. Siinjuures kaebas avaldaja, et MTA nõudis, et ta tasuks maksud sularahas, sest kaardimakse võimalus puudus ning MTA ei võimaldanud avaldajal juurdepääsu ka internetile, et tasuda nõue pangaülekande kaudu.

Avaldustest nähtub, et MTA ja piiriületajate vahel on sagedasti vaidlused piiriületaja reisi sihtkoha määratlemisel. Nimelt mõjutab sihtkoht, millise kütuse koguse pealt tuleb makse tasuda, sest MTA hinnangul kuulub maksustamisele just see osa paagis olevast kütusest, mis ei ole vajalik sihtkohta jõudmiseks. Vaidlused sõidu sihtkoha osas võivad piiripunktis kesta väga kaua ning MTA esitab isikule selle raames mitmeid nõudmisi. Nii nähtub ühest avaldusest, et isik väitis oma sihtkohaks algul olevat Soome, seejärel Leedu. MTA ei uskunud kumbagi sihtkohta ning soovis, et isik tõendaks oma sõitu Leetu sellega, et läbib Eestist väljudes konkreetse kontrollpunkti piiril. Isik soovis aga sõita välja teist maanteed pidi ja tõendada Leedus käiku seal pangakaardiga tehtud tehingute väljavõtteid esitades. MTA ei olevat seda aktsepteerinud.

Avalduste põhjal saab öelda, et piiril on esinenud ka juhtumeid, kus piiriületaja keeldub tollile kirjaliku deklaratsiooni esitamisest. Näiteks väitis üks avaldaja, et ta oli sunnitud jätma oma sõiduki tollikontrollitsooni ning kuna ta keeldus ka hiljem deklareerimast sõiduki standardpaagis asuvat kütust, eemaldas MTA tema sõidukist kütuse ja andis sõiduki üle ilma igasuguse kütuseta.

Enamikes avaldustes kurdetakse ka selle üle, et MTA töötajad suhtuvad inimestesse ülbuse ja üleolevusega ning nad ei seleta seda, mis alusel inimene suunati täiendavasse tollikontrolli, ega seda, mis alusel maksustatakse paagis olev kütus. Avaldustes väidetakse, et nii mõnigi kord ei tutvusta MTA töötajad enda isikut tollikontrollile allutatud inimesele ning inimene peab seda eraldi paluma.

3. Nagu eespool öeldud, on vaatluse all olev teema leidnud rohket kajastamist meediaski.

¹ Inimene võib esitada tolliseaduse § 47 mõistes reisija deklaratsiooni, kuid ta võib nt deklareerida kütusekoguse ka suuliselt viisil, et MTA ametnik täidab selle alusel isiku eest arvutisüsteemis tollideklaratsiooni (vt rahandusministri 19.08.2011 määruse „Reisija tolliformaalsuste kord, reisija deklaratsiooni vorm ja selle täitmise juhend“ § 4).

Kuigi minu poole pöördunud avaldused puudutasid MTA tegevust Luhamaa ja Koidula piiripunktides, siis ajakirjanduse põhjal saab öelda, et sarnast tegevusmuutrit, kus tolli valitud isikud suunatakse Eestisse sisenemisel täiendavale tollikontrollile ja nõutakse maksude tasumist standardses kütusepaagis asuvalt kütuselt, mis ei ole vajalik isiku sihtkohta jõudmiseks, rakendab MTA ka Narva piiripunkti tollipunktis (vt nt ERR uudised, 03.09.2012 „Narva tahab oma tarbeks kütust toovate elanike leebemat kohtlemist”).

Võib öelda, et piiril esinevad probleemid, mida ajakirjandus on kajastanud, sarnanevad nendega, mida on esitanud minu poole pöördunud avaldajad (vt nt Võrumaa Teataja veebiversioon 30.06.2012 „Toll asus trahvima Venemaalt kütuse vedajaid”; Postimees veebiversioon 08.07.2012 „Toll ei jäta enne kui kütusevedu piiril lõpeb”).

Ka ajakirjandus on kajastanud juhtumeid, kus piiriületajate ning MTA vahelise sihtkoha vaidluse tõttu on inimeste piiriületus veninud väga pikaks (vt 14.07.2012 Postimehe veebiversioon, „Aktsiisi maksmisest keeldunud autojuht istus piiripunktis 60 tundi söömata-joomata”).

Ajakirjanduses on pikemalt käsitletud neid juhtumeid, kui isikud on otsustanud jätta kirjaliku deklareerimiskohustuse täitmata. Nii viitab 12.07.2012 Maalehe artikkel „Kütusepettur valab paaki vett”, et osad isikud ei soovi deklareerida sõiduki paagis olevat kütust ega maksta sellelt makse ning jäta seetõttu oma sõiduki tollikontrollitsooni. Ajaleht refereerib Koidula tollipunktijuhataja Valdek Koori seisukohta selliste sõidukite osas: „Kui 20 päeva jooksul pole keegi neile järele tulnud ega nii-öelda tolliprotseduure lõpetanud, võetakse küte paakidest välja. Muu hulgas on tolliametnikel õigus määrata ka trahvi tolliprotseduuride mittetäitmise eest. Trahvi saab kirjutada ka näiteks siis, kui inimesed esitavad valeandmeid. Seda tuleb viimasel ajal piiri peal aeg-ajalt ette, kui tolliametnik uurib reisi sihtkohta. „Kõige enam on öeldud, et nende sihtkoht on Poola, Läti, Soome või Inglismaa,” rääkis Koort. Kuna ametnikud läheduses elavate inimeste puhul sellist juttu uskuda ei taha, paigaldatakse kütusepaagile kas plomm või saab piiriületaja trahvi, kui ta on näiteks öelnud, et sõidab Poola, ent on juba järgmisel päeval piiril tagasi.”

4. Otsustasin avalduste ning ajakirjanduses avaldatu põhjal alustada menetlust ja uurida MTA tegevust sõidukite paakides oleva kütuse maksustamisel Eesti ja Venemaa maismaapiiril. Pöördusin selle menetluse raames täiendava teabe saamiseks rahandusministri poole ning palusin vastamisel teha koostööd MTA-ga.

4.1. Oma teabe nõudmises palusin kirjeldada, millised on need kriteeriumid, millest lähtudes MTA otsustab, et sõiduki paagis olev kütus tuleb piiril maksustada (aktsiisimaksu näitel); palusin ka selgitada, millist rolli mängib maksustamisel isiku sõidu sihtkoht; samuti seda, kui suured olid keskmised deklareeritud kütuseaktsiisi summad 2012.a suvel; palusin endale edastada 2012.a suvel isikute esitatud deklaratsioonide näidiseid ning MTA samal perioodil tehtud maksuotsuste näidiseid; lisaks soovisin, et minister võtaks seisukoha, kas alkoholi-, tubaka, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse (edaspidi ATKEAS) § 68 vastab aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi regulatsioonile. Ühtlasi palusin, et minister koostöös MTA-ga esitaks ka muud vajalikud selgitused, mis võimaldaksid mul võtta seisukoha MTA tegevuse kohta sõiduki standardses kütusepaagis oleva kütuse maksustamisel Eesti ja Venemaa maismaapiiril. Minu teabe nõudmine rahandusministrile on täies ulatuses kättesaadav Õiguskantsleri Kantselei dokumendiregistris².

² Arvutivõrgust kättesaadav: <http://www.oiguskantsler.ee/dokumendiregister/>. Kiri on registreeritud dokumendiregistris 13. juulil 2012 numbri 7-7/120996/1203418 all.

4.2. Oma vastuses selgitas minister esmalt, et 2012. a juunis tõhustati tollikontrolli Eesti-Vene piiril seepärast, et Ida- ja Kagu-Eesti elanikud tõid Venemaalt järjest rohkem sisse odavat aktsiisikaupa (kütust, alkoholi, sigarette), kuid ei maksnud sellelt impordil makse. Minister märkis, et maksuhalduri hinnangul tõid isikud kaupa sisse enamasti ärilisel eesmärgil. Ta möönis, et Ida- ja Kagu-Eesti elatustase on Eesti keskmisest veidi madalam, kuid pidas lubamatuks, et „sotsiaalabina” aktsepteeritakse võimalust tegeleda ebaseadusliku majandustegevusega, milleks Venemaalt toodud aktsiisikauba müük Eestis ilma meie regulatsioone järgimata on. Nii leidiski minister, et tollikontrolli tõhustamine ja sisetoodavalt kütuselt maksude maksmise nõudmine piiril on vajalik selleks, et vältida järjekordi piiril, kõrvaldada negatiivne mõju kohalikule ettevõtlusele ning tagada tulude laekumine riigieelarvesse.

Minister selgitas, et aktsiisivabastus kohaldub piiril kütusele üksnes siis, kui täidetud on samaaegselt kõik kolm aktsiisiseaduse § 68 lõikes 1 sätestatud tingimust: kütus peab olema standardses kütusepaagis, samas mootorsõidukis tarbitav ja sõiduki sihtkohta jõudmiseks vajalik. Kui need tingimused täidetud ei ole, kuulub kütus maksustamisele. Minister sõnas, et: „Reeglina isikud deklareerivad nendega kaasas oleva kauba kas käitumisega, valides piiripunktis rohelise koridori, või suuliselt. Üldjuhul aktsepteeritakse isiku poolt riiki sisenemisel esitatud deklaratsiooni ja lubatakse isikul Eestisse siseneda. Tolliametnik võib nõuda isikutelt ka kirjaliku deklaratsiooni esitamist, sh juhul, kui isikul ei ole enda hinnangul kaasas piirangutega kaupa.”

Rahandusminister lisas, et „[p]iiriületajate seast valitakse nii juhuslikult kui ka riskide hindamise teel välja piiriületajad, kelle suhtes on kahtlus, et nende kütuse import ei vasta aktsiisiseadusest tulenevatele aktsiisivabastuse nõuetele. Kontrolli käigus jälgitakse mitut kriteeriumi, eesmärgiga valida piiriületajate seast välja need, kelle osas on alust arvata, et isikud toovad kütust Eestisse ärilisel eesmärgil, st kütuse import on kaubanduslikku laadi. Selliseks kahtluseks annavad alust näiteks järgmised kriteeriumid: isiku piiriületuste sagedus; kas isik on töötu või käib töö; sõiduki odomeetri näit ja kütusepaagi suurus (mahutavus); reisi sihtkoht ja eesmärk; Venemaal viibimise kestus jmt. Piiriületajatel, kelle puhul on tolliametnikul tekkinud kahtlus, et aktsiisivabastuse kohaldamine pole kooskõlas aktsiisiseaduse nõuetega, palutakse esitada andmed kirjalikult reisija deklaratsioonil.”

Minister selgitas, et „[i]sik kirjeldab deklaratsioonil kaupa, deklareerib koguse ning arvutab maksmisele kuuluva maksusumma. Tollile esitatud andmete õigsuse eest vastutab deklarant (Komisjoni määrus 2454/93 art 199). Sarnaselt teistele maksudeklaratsioonidele (tuludeklaratsioon, käibedeklaratsioon) on andmete maksuhaldurile esitamise kohustus isikul. Toll ei täida tollideklaratsiooni (reisija deklaratsiooni) isiku eest. Kui isik deklareerimiskohustust ei täida, ei ole võimalik tolliformaalsusi lõpetada ning isik ei saa kaupa Eestisse importida.”

Nii leidiski minister, et „[a]ktsiisivabastust ei kohaldata, kui sõiduki valdaja tegevusest ilmneb, et kütust veetakse sisse kaubanduslikul eesmärgil. Kui isik ei soovi esitada andmeid, mis võiksid kinnitada tema poolt kütuse toomist mitteärilisel eesmärgil, siis aktsiisivabastus ei kohaldu. Maksuvabastust saab kohaldada Nõukogu määruse (EÜ) nr 1186/2009 art 126 kohaselt üksnes juhul, kui maksuvabastuse kohaldamise eelduseks olevad teatavad tingimused on täidetud ja isik esitab pädevale asutusele tõendid, et need tingimused on täidetud.”

Ühtlasi leidis rahandusminister, et ATKEAS § 68 sätestatud nõue, et aktsiisivabastuse saamiseks ei või kütust paagis olla rohkem kui sihtkohta jõudmiseks vajalik, on kooskõlas aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiviga. Ta ütles, et direktiivi artikkel 6 sätestab maksuvabastuse tingimuseks, et aktsiisikauba sisetoomine on juhuslikku laadi ja isiklikuks või pereliikmetele tarbimiseks või kingituseks. Minister lisas, et „[d]irektiivi mõte on selles, et liikmesriigil peab

olema õigus piirata aktsiisivabastuse ulatust juhul, kui seda kasutatakse või võidakse hakata kasutama kaubanduslikul ehk ärilisel eesmärgil. [...] Eesti ei ole küll rakendanud direktiivi artiklis 13 sätestatud erandeid, kuid me oleme selle erandite puudumise tasakaalustanud sõiduki sihtkohta jõudmiseks vajaliku kütuse tingimusega alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse [...] § 68 lõikes 1. Maksuhaldurile oleks administratiivselt koormavam, et mitte öelda peaaegu võimatu määratlada piirialade elanikke, sest Eestis on küll elukoha andmete rahvastikuregistrisse kandmise kohustus, kuid praktikas on isikutel mitmeid võimalusi seda kohustust mitte täita ning sanktsioon valeandmete esitamise eest puudub. Ka piirialal töötavate isikute määramiseks tehtavad kulutused ei oleks ilmselgelt proportsionaalsed oodatava tulemusega. Seega, Eesti ei ole seadusega kehtestanud direktiivis toodud reeglitest rangemaid reegleid, vaid on rakendanud direktiivi mõtte teisel viisil.”

Refereerisin ministri vastust siinkohal vaid osaliselt. Ministri vastuse terviktekst, mida kasutan ka oma õigusliku hinnangu andmisel, on kättesaadav Õiguskantsleri Kantselei dokumendiregistrist.³

4.3. Lisaks eelnimetatud materjalidele ning asjakohasele õiguslikule regulatsioonile võtan oma õigusliku hinnangu kujundamisel arvesse ka Riigikontrolli märtsis 2012 avaldatud auditi raportit „Veoste piiriületus Eesti ja Venemaa vahelisel maismaapiiril”⁴.

II ÕIGUSLIK HINNANG

5. Minule esitatud kaebused puudutavad Maksu- ja Tolliameti tegevust Eesti Vabariigi ja Vene Föderatsiooni piiril mootorsõiduki kütusepaagis oleva kütuse maksustamisel. Arvestades, et MTA rakendab piiril kehtivat õigust, sõltub MTA tegevus piiril nendest õigusnormidest, mis reguleerivad kütuse maksustamist ja maksust vabastamist, samuti MTA poolt neile normidele antavast tõlgendusest. Kui normid on puudulikud, on vigane ka norme rakendava MTA tegevus. MTA õigusvastane tegevus piiril võib olla tingitud ka õigusnormide valest tõlgendamisest ja/või rakendamisest. Isegi kui MTA maksustamisalaseid norme õigesti tõlgendab ja rakendab, võib amet eirata erinevate menetluste läbiviimisel hea halduse tava ja rikkuda sellega inimeste õigusi ning vabadusi.

6. Arvestades eelnevat, pean esmalt vajalikuks analüüsida neid õigusnorme, mida MTA piiril mootorikütuse maksustamisel rakendab, samuti neile normidele MTA, aga ka rahandusministri antud tõlgendusi. Kuna tollimaksude, samuti aktsiisi- ja käibemaksu ning nende vabastuste osas on kehtestatud Euroopa Liidu tasemel ulatuslik regulatsioon, pean oma õiguslikus hinnangus esmalt asjakohaseks uurida nimetatut. Vaatan, mida vastav regulatsioon sätestab, ning hindan, kas see on otsekohalduv või peab riik osad küsimused riigisiseses õiguses täiendavalt reguleerima. Sellele järgnevalt analüüsin Eesti riigisisest regulatsiooni ja selle kohaldamise praktikad ning hindan selle vastavust nii Euroopa Liidu õigusele kui põhiseadusele. Selgitan nimetatud peatükis ka seda, miks ma, vaatamata asjaolule, et Riigikohus on leidnud, et mul ei ole pädevust vaidlustada Riigikohtus Eesti õigusakti vastavust Euroopa Liidu õigusele⁵, pean võimalikuks anda oma hinnang ka Eesti regulatsiooni ja praktika vastavuse kohta EL õigusele.

³ Arvutivõrgust kättesaadav: <http://www.oiguskantsler.ee/dokumendiregister/>. Kiri oli registreeritud 27.08.2012 numbriga 5-/10872.

⁴ Arvutivõrgust kättesaadav: www.riigikontroll.ee.

⁵ RKÜKo 19.04.2005, nr 3-4-1-1-05, p 49.

7. Pärast õigusnormide ning praktika analüüsi ja nende kõrgemale õigusele vastavuse hindamist annan oma laiemal hinnangu MTA tegevusele piiril ning esitan omapoolsed soovitusel nli praktika kui õigusnormide muutmiseks.

1. Euroopa Liidu tolli-, aktsiisi- ja käibemaksu ning nende vabastuste regulatsioon

1.1.Sissejuhatavad märkused

8. Euroopa Liidu eesmärgiks on selle algusest saadik olnud tagada liikmesriikide vaheline majanduslik integratsioon ning ühine turg. Ühisturu idee realiseerimiseks on Euroopa Liidu liikmesriikide vahel loodud tolliliit ja asunud ellu viima ühtset kaubanduspoliitikat kolmandate riikide suhtes (vt Euroopa Liidu Toimimise Lepingu (edaspidi ELTL) art 3 lg 1 punktid a ja e ning art 28). Tolliliit tähendab muu hulgas ühtset süsteemi ühenduseväliste riikidega toimuva kaubanduse maksustamisel tollimaksuga. **Tolliliidu tekkimise tulemusel on Euroopa Liidu liikmesriikidel n-õ ühine välispiir, mille ületamisel kehtivad ühesugused reeglid hoolimata sellest, millise riigi territooriumil piiriületamine ja liitu sisenemine toimub.**

9. Arvestades ühtsete tollireeglite, sealhulgas ühenduse välispiiril kohalduvate tollimaksude olulisust ühisturu majanduse ja toimimise jaoks, on need reeglid üldjuhul kehtestatud Euroopa Liidu tasemel määrustega. ELTL art 288 lg 2 järgi kohaldatakse määrust üldiselt ning see on tervikuna siduv ja vahetult kohalduv kõigis liikmesriikides.

10. **Euroopa Kohus on rõhutanud, et Euroopa Liidu tollimäärused peavad olema ametkondadele rakendamiseks selged ja arvestama õiguskindluse põhimõttega, tollimaksu puudutavaid määrusi tuleb tõlgendada ja rakendada kooskõlas nende sõnastusega ning liikmesriigid ei või laiendada ega kitsendada tollimääruses ettenähtut, v.a kui selleks on määruses otsene volitus antud.⁶ Selle mõte on eelkõige kindlustada Euroopa Liidu majanduse kaitse. Kui liikmesriigid tõlgendaks ja rakendaks tollireegleid oma suva järgi, nt kohaldaks tollimakse ja vabastusi üksteisest erinevalt, ei suudaks Euroopa Liit teostada ühtset kaubanduspoliitikat kolmandate riikidega. Sellega seonduvalt ei ole vähemoluline ka eesmärk tagada, et tollireeglistik oleks kolmandatest riikidest sisenevatele reisijatele ja kauplejatele üheselt arusaadav ning et tollikontroll toimuks kiiresti. Aeglane tolli tegevus võib pärssida nii reisijate liikumist riikide vahel kui liidu kaubandust kolmandate riikidega.**

11. Väga paljud riigid ei maksusta piiril kaupu üksnes tollimaksuga, vaid ka mitmete kaudsete maksude, nt aktsiisi- ja käibemaksuga. Kaudsed maksud mõjutavad otseselt kaupade ja teenuste hindu. **Kui liikmesriigiti oleks kolmandatest riikidest pärineva, aga arusaadavalt ka Euroopa Liidu sisese, kauba käibemaksu- ja aktsiisimaksuga maksustamine erinev, võiks see häirida ühisturu toimimist ja anda eeliseid selle riigi kauplejatele, kus vastavad maksud on madalamad.** See omakorda pärsiks konkurentsi ja kaupade vaba liikumist ühenduse turul. **Ühtlasi oleks Euroopa Liidu ühtse välispiiri toimimine häiritud, kui piiril oleks tollimaksud küll ühtlustatud, kuid aktsiisi- ja käibemaksu osas kehtiksid liikmesriigiti ikka erinevad maksustamispõhimõtted.**

12. **Selle olukorra leevendamiseks on liit asunud maksuregulatsioone harmoniseerima.** Kaudsete maksude harmoniseerimise õiguslik alus tuleneb ELTL artiklist 113. Kaudsete maksude harmoniseerimine toimub üldjuhul direktiivide vormis (käibemaksuküsimused on ühtlustatud nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ, aktsiisiga maksustamise üldreeglid on direktiivis 2008/118/EÜ;

⁶ Vt nt Euroopa Kohtu 3.12.1998 otsus nr 247/97, p 23; Euroopa Kohtu 2.07.2009 otsus nr C-7/08, p 21 jj.

täiendavates aktsiisidirektiivides ühtlustatakse aktsiisikaupade nomenklatuur, maksuvabastused ja minimaalsed maksumäärad (vt nt direktiiv 2003/96/EÜ, aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiv ning direktiiv 2006/79/EÜ)).

13. ELTL art 288 lg 3 järgi on direktiiv saavutatava tulemuse seisukohalt siduv iga liikmesriigi suhtes, kellele see on adresseeritud, kuid jätab vormi ja meetodite valiku selle riigi ametiasutustele. See tähendab, et direktiivid tuleb liikmesriigil oma õiguskorda üle võtta, nad ei ole automaatselt otsekohalduvad.

14. Siinjuures Euroopa Kohtu praktika järgi võib öelda, et kui direktiiv on täpne ja konkreetne, ei pruugi riigil siiski olla erilist mänguruumi nende meetmete valikul, millega direktiivi üle võetakse. Euroopa Kohus on olnud range muu hulgas aktsiisi- ja käibemaksudirektiivide ülevõtmise osas. Kohus on öelnud, et liikmesriikidel on nende direktiivide rakendamise osas üksnes limiteeritud otsustusulatus. See tähendab, et sagedasti peavad riigid need direktiivid ka meetmete osas üsna täpselt oma õigusesse üle võtma, sest teiste meetmetega ei ole lihtsalt võimalik saavutada nõutud kujul direktiivi eesmärki. Enamasti tähendab see, et kui direktiiv seda otse ei ütle, ei või isikute õigust aktsiisi- ja käibemaksuvabastusele direktiiviga võrreldes laiendada ega kitsendada.⁷

15. Sellise seisukoha võttis kohus näiteks asjas, kus uuris, kas Hispaania on käitunud kooskõlas aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiviga, kui nõudis, et käibemaksuvabastuse saamiseks piiril pidi isik tõendama kaupade ostmist teatud kindla arveformulariga, kuigi direktiivid nägid ette võimaluse tõendada kaupade soetamist nii selle formulariga kui muu arvega. Hispaania selgituste kohaselt oli konkreetse formularinõude kehtestamise põhjus võimalus lihtsamalt tõendada, et käibemaks on riigis eelnevalt siiski tasutud. Siinjuures viitas Hispaania, et käibemaksudirektiiv annab talle õiguse kehtestada riigisisene regulatsioon, eriti esitatavate arvete osas, mis näitavad, et maks kaubale on määratud. Kohus leidis, et kuna käibemaksu tasumist saab tõendada direktiivi järgi kahel moel, ei ole Hispaanial õigust nimetatud üldpädevusele tuginedes piirata viise, kuidas isik saab maksu tasumist tõendada, sest sel juhul võib isik ilma jääda direktiiviga lubatud käibemaksuvabastusest.⁸

16. Euroopa Kohus on öelnud, et kui liikmesriik ei võta tähtajaks direktiivi korrektselt üle, kuid direktiiv on konkreetne ja selge, tuleb seda sarnaselt määrusele riigisiselt kohaldada otse, st kohaldada direktiivi ja jätta siseriiklik n-ö vigane regulatsioon kõrvale.⁹ Euroopa Kohus on öelnud, et isegi kui liikmesriik on direktiivi korrektselt oma õigusesse üle võtnud, kuid ei rakenda seda vastavalt direktiivi mõttele, võib isik tugineda direktiivile.¹⁰

1.2. EL tollimaksuvabastuse regulatsioon

17. Ühtsete tollimaksude kehtestamise mõte on, nagu ülalpool juba märgitud, teostada ühist kaubanduspoliitikat, kaitsta Euroopa Liidu majandust ning sellega kaasnevalt hõlbustada ka kaubandust ning reisijate liikumist kolmandate riikide ja Euroopa Liidu vahel. Euroopa Ühenduste nõukogu määruse 2913/92, millega kehtestati ühenduse tolliseadustik (edaspidi *tolliseadustik*), ning Euroopa Ühenduste nõukogu määruse 2658/87, millega kehtestati tariifi- ja statistikanomenklatuur ning ühine tollitariifistik, ja selle lisade¹¹ järgi tuleb üldjuhul mootorikütuse

⁷ Vt nt Euroopa Kohtu 6.12.1990 otsus nr C-208/88, p 7; Euroopa Kohtu 10.09.2002 otsus nr C-141/00, p 52 jj.

⁸ Vt Euroopa Kohtu 09.06.1992 otsus nr C-96/91.

⁹ Vt nt Euroopa Kohtu 10.09.2002 otsus nr C-141/00, p 51; Euroopa Kohtu 17.01.2008 otsus nr C-246/06, p 25 jj; Euroopa Kohtu 8.06.2006 otsus nr C-430/04, p 28 jj.

¹⁰ Vt nr Euroopa Kohtu 11.07.2002 otsus nr C-62/00, p 22-28.

¹¹ Arvestades arusaadavalt ka nimetatud määruste muudatusi, mida siinkohal eraldi ei loetle.

impordil tasuda tollimaksu (vt mh viimatinimetatud määruse lisa I peatükk 27, samuti tolliseadustiku artikkel 201).

18. Kauba deklareerimine ning tollimaksude tasumine kauba impordil aeglustab kaupade ja reisijate sisenemist liidu territooriumile ning raskendab tolliametkondade tööd. Kui tollimaksu tuleks tasuda ka väga väikese väärtusega kaubalt, samuti isiklikuks tarbeks toodud kaubalt, oleks selliselt kaubalt tollimaksu saamiseks tehtav töö sageli ebaproportsionaalne võrreldes sellelt saadavate maksudega. Seetõttu on Euroopa Liit pidanud vajalikuks vabastada tollimaksust paljud need imporditavad kaubad, mille import ei ohusta liidu majandust (vt mh järgnevalt viidatud määruse preambula p 3).¹²

19. EL-is rakendatavad **tollimaksuvabastused on suuresti reguleeritud nõukogu määruses 1186/2009**, millega kehtestatakse ühenduse tollimaksuvabastuse süsteem (edaspidi *tollimaksuvabastuse määrus*).¹³ Nii tollimaksuvabastuse määruse kohaldamisel kui ka selle alusel riigisiseste õigusaktide vastuvõtmisel tuleb järgida tollimaksuvabastuste kehtestamise ülaltoodud eesmärki ning lähtuda määruse sõnastusest, sest õigustatud on ja kohaldama peab vaid määrusega kooskõlas olevaid tollimaksuvabastusi. Lisaks majanduse kaitsele on selline lähenemine vajalik ka piiriformaalsuste hõlbustamiseks.¹⁴

20. **Tollimaksuvabastuse määruse art 41 järgi ei kohaldata kolmandast riigist saabunud reisija isiklikus pagasis sisalduva kauba suhtes imporditollimaksu eeldusel, et nimetatud import on käibemaksust vabastatud aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi järgi.** Viimatinimetatud direktiivi artiklite 5 ja 11 järgi loetakse reisija isiklikuks pagasiks ka mistahes mootorsõiduki standardses kütusepaagis olev kütus ja ka kaasaskantavas konteineris olev kütus, kui viimane ei ületa 10 liitrit.

21. **Vaatamata viitele aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivile, reguleerib tollimaksuvabastuse määrus ka ise mootorsõiduki standardses kütusepaagis oleva mootorikütuse tollimaksust vabastamist (vt artiklid 107 jj).** Art 107 järgi võib imporditollimaksuvabalt importida kütust, mis on ühenduse tolliterritooriumile saabuva era- või kommerts-mootorsõiduki või mootorratta või erikonteineri standardses kütusepaagis; samuti kütust, mis on eramootorsõiduki või mootorratta kaasaskantavas paagis, kuid viimast kõige rohkem 10 liitrit ühe sõiduki kohta. Art 109 järgi võivad liikmesriigid eramootorsõiduki puhul, mis kuulub isikule, kelle elukoht on piirneval piirialal, piirata tollimaksuvaba kütuse kogust. Tollimaksuvabastuse määruse art 109 tähenduses on „piiriala” ala, mis linnulennult ei ulatu kaugemale kui 15 kilomeetrit liikmesriigi piirist ja mis hõlmab kohalikke haldusüksusi, mille territooriumist osa asub piiriala sees. Liikmesriigid võivad ette näha erandeid viimasest sättest. Liikmesriikidele on määruse artiklites 108 ja 109 sätestatud ka täpsed reeglid, kuidas piirata

¹² Vt nt Euroopa Kohtu 19.07.2012 otsus nr C-250/11, p 36-37; vt ka kohtujurist Poiarses Maduro 19.5.2004 ettepanek kohtuasjas C-170/03, p 74.

¹³ Viidatud määruse preambula punktide 2 ja 3 järgi ei või riigid kehtestada ega rakendada täiendavaid tollimaksuvabastusi. Riigid võivad tollimaksuvabastuse määruse preambula punkti 9 järgi kehtestada impordi- ja ekspordikeelde ja piiranguid, mis on õigustatud kõlbluse, avaliku korra, riigi julgeoleku, inimeste, loomade ja taimede elu ning tervise kaitse, kunstilise, ajaloolise või arheoloogilise väärtusega rahvusliku rikkuse kaitse või tööstus- ja kaubandusomandi kaitse seisukohast. Siit tuleneb, et riigid võivad kehtestada impordi- ja ekspordipiiranguid nimetatud eesmärkidel, kuid nad ei või kehtestada piiranguid majanduse ja kaubanduse kaitseks. Need on kehtestatud ja ühtlustatud EL tasemel. Teatud erandlike impordi- ja ekspordivabastuste kehtestamist lubab ka määruse artikkel 128, kuid see ei muuda eelmises lauses öeldud seisukohta.

¹⁴ Vt nt Euroopa Kohtu 2.07.2009 otsus nr C-7/08; Euroopa Kohtu 3.12.1998 otsus nr C-247/97. Viidatud otsused puudutavad küll eelmist tollimaksuvabastuse määrust (nõukogu määrus 918/83), kuid kuna tollimaksuvabastuse süsteemi üldpõhimõtted ei ole muutunud, on asjakohane neid kasutada ka kehtiva tollimaksuvabastuse määruse sisustamisel.

kommertssõidukite paakides oleva kütuse sissevedu.¹⁵ Tollimaksuvabalt imporditud kütust ei tohi art 110 järgi kasutada muus sõidukis kui see, millega kütus imporditi, kütust ei tohi sellest sõidukist välja võtta ega ladustada, välja arvatud kõnealusele sõidukile vajaliku remondi ajal, ning isik, kelle suhtes maksuvabastust kohaldatakse, ei tohi seda tasu eest ega tasuta üle anda.

22. Euroopa Liidu majandust mõjutavaks ja **tollimaksuga maksustamist väärivaks ei peeta seega mootorsõiduki standardses kütusepaagis oleva kütuse sissevedu tingimusel, et seda kütust kasutatakse vaid samas sõidukis ning seda ei anta tasuta ega tasu eest kellelegi üle.** Seega on maksuvabastus kehtestatud vaid juhtudeks, kui kaupa imporditakse mitte-kaubanduslikul eesmärgil (inglise keeles: *non-commercial purposes*, saksa keeles: *nicht kommerziellen Zwecken*) ehk import ei toimu kauba edasimüümise eesmärgil. See on ka arusaadav, sest edasimüügiks mõeldud kaup võiks ohustada Euroopa Liidu majandust.

23. Kui reeglina tuleb tollimaksuvabastuse määruusega kui otsekohalduva õigusaktiga lubatavad maksuvabastused isikutele võimaldada,¹⁶ siis nagu viidatud, on liikmesriikidele siiski antud õigus määruuses sätestatud tingimustel oma õigusaktides kehtestada ka määruusega lubatavatest maksuvabastusest erandeid. Täpsemalt on riikidel õigus vähendada tollimaksuvabalt sisetoodava kütuse koguseid võrreldes artiklis 107 sätestatuga kommerts-mootorsõidukite osas artiklis 108 ning art 109 lg 1 punktis 1 ning eramootorsõidukite osas art 109 lg 1 punktis 2 toodud tingimustel.

24. Neid sätteid vaadates saab öelda, et **liikmesriigil on õigus piirata sõiduki standardpaagis sisetoodava kütuse kogust, kui standardpaagis kütuse sisetoomine toimub nii suures ulatuses, et see võib kahjustada majandust. Tollimaksuvabastuse määruuse artiklite 108 ja 109 alusel on liikmesriigile antud seetõttu õigus piirata standardpaagis sisetoodava kütuse kogust nende sõidukite osas, mille kasutajatel on väga kerge tuua kolmandast riigist liikmesriiki suures ulatuses kütust.** Sellisteks isikuteks on **piirialadel elavad inimesed** (neil on oma elukoha tõttu lihtne käia sagedasti kolmandas riigis kütust toomas ja seepärast võivad summaarsed kütusekogused hakata mõjutama Euroopa Liidu majandust) ja **suurte kommerts-mootorsõidukite juhid** (põhjusel, et nende sõidukitel võivad olla väga suured kütusepaagid).

25. Ülalviidatud erandite lubamisel on kaks eesmärki: **ühelt poolt kaitsta piirangute läbi majandust, teisalt aga kiirendada piiriületust ning tollikontrolli.** Sujuv kontroll tagatakse nimelt sellega, et tollimaksuvabastuste suhtes erandite kehtestamisel ei ole enam vaja eranditega hõlmatud juhtudel igal üksikjuhul tuvastada, kas nt piirialal elav inimene toob kolmandast riigist sõiduki standardpaagitäie kütust ikka omatarbeks.¹⁷ Täiendavalt kehtestatud piirang peab selle eesmärgi arvestades olema selge ja üheselt arusaadav.

1.3. EL regulatsioon kaupade impordil kehtiva aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse osas

¹⁵ Artikli 108 järgi võivad liikmesriigid maksuvabastuse kohaldamist piirata kommerts-mootorsõiduki või erikonteineri standardses paagis oleva kütuse suhtes kuni 200 liitri ühe sõiduki, ühe erikonteineri ja ühe teekonna kohta (Eestis kehtis 200 liitri piirang kõigile sõidukitele kuni 07.07.2003, kuid see kaotati, kuna see põhjustas piiril palju segadust. Lisaks peeti seda vastuolus olevaks mitme rahvusvahelise leppega. Piirangu vastuvõtmise ja kaotamise ajal ei olnud EL õigus Eestile siduv. Vt alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiisiseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Kättesaadav veebist: www.riigikogu.ee). Artikkel 109 lubab piirata tollimaksuvaba kütusekogust ka rahvusvahelise veoga seotud kommerts-mootorsõiduki puhul, kui selle sihtkoht on liikmesriigi piirialal linnulennult kõige rohkem 25 km kaugusel piirist, tingimusel, et vedaja on isik, kelle elukoht on piirialal.

¹⁶ *Mutatis mutandis* Euroopa Kohtu 4.06.2002 otsus nr C-99/00 p 28 jj.

¹⁷ Vt Euroopa Kohtu 4.06.2002 otsus nr C-99/00, p 25-27, milles kohus võtab seisukoha, et üldjuhul tuleb otsustada selle üle, kas import on mitte-kaubandusliku eesmärgiga iga juhtumi puhul eraldi, selle iseärasusi arvestades.

26. Nagu eespool öeldud, on Euroopa Liit ELTL art 113 alusel andnud liikmesriikidele direktiivide vormis siduvad suunised aktsiisiregulatsiooni kehtestamiseks. Selle regulatsiooni järgi peavad liikmesriigid üldreeglina maksustama mootorikütuse impordil aktsiisiga (vt nõukogu direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda, artiklid 1 ja 2 ning nõukogu direktiivi 2003/96/EÜ, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik, art 2). Samuti on Euroopa Liit kehtestanud madalaima maksustamistaseme mootorikütuse osas (vt direktiivi 2003/96/EÜ art 4 ja direktiivi lisad). Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi *käibemaksudirektiiv*), järgi tuleb imporditud kütus sagedasti maksustada ka käibemaksuga (vt eelkõige artiklid 2 lg 1 d, 9, 30, 70).

27. Mitte kogu mootorikütus ei kuulu siiski impordil kaudsete maksudega maksustamisele. Aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiv sätestab, et topeltnmaksustamise vältimiseks ning ka juhtudel, kui seoses kauba importimise tingimustega puudub tavapärane vajadus kaitsta majandust, tuleb kohaldada kolmandatest riikidest saabuvate reisijate isiklikus pagasis olevate mittekaubanduslike kaupade, sh mootorikütuse impordi suhtes, aktsiisi- ja käibemaksuvabastust (vt direktiivi preambula p 1).

28. Aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi artiklite 6 ja 11 põhjal saab öelda, et **ühenduse majanduse kaitseks ei peeta vajalikuks rakendada aktsiisi- ja käibemaksu sellise kütuse impordil, mis**

- **on mistahes mootorsõiduki standardses kütusepaagis, samuti kaasaskantavas kontaineris, mis ei ületa 10 liitrit, kui sellise kütuse toomine on mittekaubanduslikku laadi ehk**
 - o **juhuslikku laadi ning**
 - o **reisija või tema perekonnaliikme isiklikuks kasutamiseks või kingituseks.**

Kaks viimatinimetatud tingimust üheskoos kaupade laadi ja/või kogusega näitavad direktiivi artikli 6 järgi, et imporditav kaup ei ole toodud kaubanduslikuks otstarbeks, mistõttu ei tohiks see seada majandust ohtu, sh tekitada ühisel turul moonutusi. Sellest tulenevalt ei peeta direktiivi järgi sellise kauba sisseveo maksustamist põhjendatuks. **Kui vaadata direktiivi artikli 6 regulatsiooni, täpsemalt kütuse toomise sagedust reguleerivat kriteeriumi teistes keeltes,¹⁸ siis võib järeldada, et kütuseimpordi mittekaubanduslikku iseloomu eeldatakse ka siis, kui import toimub aeg-ajalt (st maksuvabastuse saamiseks ei pea piiriületus olema tingimata juhuslik, oluline on see, et kütuse toomine ei toimuks sagedasti).**

29. Arvestades, et tegu on direktiivist tulenevate reeglitega, peavad liikmesriigid need reeglid oma riigisissesse õiguse üle võtma (ELTL artikkel 288 lg 3). Euroopa Kohtu praktika valguses (vt ülal) saab öelda, et liikmesriik peab riigisiseses õiguses tagama aktsiisi- ja käibemaksuvabastused direktiivi artiklis 11 sätestatud mahus mootorikütusele, mille import on mittekaubanduslikku laadi.¹⁹

¹⁸ Inglise keeles: „[I]mports shall be regarded as being of a non-commercial character if they meet the following conditions: (a) they take place occasionally”; saksa keeles: „Für die Zwecke der Anwendung der Befreiungen gelten Einfuhren als nichtgewerblich, wenn sie folgende Voraussetzungen erfüllen: a) sie erfolgen gelegentlich”; prantsuse keeles: „Aux fins de l’application des franchises, sont considérées comme dépourvues de tout caractère commercial les importations qui: a) présentent un caractère occasionnel”; läti keeles: „Piemērojot šos atbrīvojumus, uzskata, ka preču ievēšana nav komerciāla, ja tā atbilst šādiem nosacījumiem: a) tā nenotiek regulāri.”

¹⁹ Direktiivi 2007/74/EÜ artikli 11 imperatiivne iseloom ning sätte eesmärk tulevad paremini välja, kui vaadata direktiivi versioone teistes keeltes. Nt inglise keelne versioon ütleb: „Member States shall exempt from VAT and excise duty, in the case of any one means of motor transport, the fuel contained in the standard tank and a quantity of fuel not exceeding 10 litres contained in a portable container” ning saksa keelne versioon ütleb: „Für jedes Motorfahrzeug befreien die Mitgliedstaaten den im Hauptbehälter befindlichen Kraftstoff und bis zu 10 Liter Kraftstoff in einem tragbaren Behälter von der MwSt. und den Verbrauchsteuern.”

30. Kui reeglina peab riik võimaldama mittekaubanduslikku laadi aktsiiskauba impordile aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi artiklites 7-11 nimetatud määrades ja mahus, lubab direktiivi art 13 liikmesriikidel siiski alandada direktiivis sätestatud aktsiisikaupade (sealhulgas alkohol, mootorikütus) rahalisi piirmäärasid või koguselisi piiranguid või mõlemaid piirialal elavate isikute, piirialatöötajate ning kolmandast riigist või selliselt territooriumilt, kus ei kohaldata ühenduse käibemaksu- või aktsiisi- või mõlemaalaseid sätteid, reisiva veovahendi meeskonna osas. Piiriala mõiste aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi mõttes (vt art 3 p 5) kattub tollimaksuvabastuse määruses sätestatud mõistega ning sellest on riikidel lubatud teha erandeid.

31. Piiriala mõiste kasutamine erandite tegemise alusena sai aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi vastuvõtmisel palju kriitikat, kui raskesti määratletav säte, ning riikidele kaaluti anda võimalus valida ise meetmeid, millega võidelda piiriäärse võimaliku ebaseadusliku kaubandusega. Direktiivi lõplikul vastuvõtmisel otsustati riikidele siiski mitte anda voli valida ise vahendeid, kuidas võidelda piiriäärse ebaseadusliku kaubandusega, vaid jääda selle juurde, et üksnes piirialade elanikele ja töötajatele võib kehtestada piiranguid. Siinjuures lubati liikmesriikidel piiriala mõistest teha riigisisese õiguses erandeid, sest alati ei pruugi direktiivis toodud 15 km reegel olla asjakohane. Samas peab erandite tegemisel arvestama, et neid võib siiski kehtestada vaid piirialadele ehk nende ülemäärane laiendamine on vastuolus direktiivi eesmärgiga.²⁰

32. Kokkuvõtteks tuleb öelda, et aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiv lubab vähendada maksuvabalt sissetoodava kütuse kogust nende reisijate kategooriate osas, kellel on kolmandast riigist väga hõlbus sagedasti tuua liikmesriiki aktsiisikaupa, sh kütust. Seda põhjusel, et suures ulatuses aktsiisikauba maksuvaba toomine (sh väikeste koguste sage toomine) võib viidata selle toomise kaubanduslikule iseloomule ning kahjustada Euroopa Liidu majandust. Olukorras, kus maksuvaba kauba kogused piirialade elanike jaoks on väiksemad, ei ole neil võimalik seda tuua koguses, mis kahjustaks majandust. Kuna aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiv kuulub rakendamisele Euroopa Liidu välispiiril, tuleb nii direktiivi enda ülevõtmiseks kui selle alusel kehtestatavate erireeglite eesmärgiks pidada muu hulgas reisijate piiriületuse, aga ka tolliasutuste töö hõlbustamist (väiksemate kaubakoguste kehtestamine võimaldab vähendada piiril tolliametnike ning piiriületaja vahel vaidlusi osas, kas kütuse toomine vastab direktiivi artiklis 6 sätestatud maksuvabastuse tingimustele või mitte). Seepärast peab direktiivi rakendav riigisisene regulatsioon olema selge ja üheselt mõistetav.

1.4. Kokkuvõtte Euroopa Liidu regulatsioonist

33. Euroopa Liidu välispiiril peab liidu õigusaktide järgi reeglina liitu imporditava mootorikütuse pealt tasuma tolli-, aktsiisi- ja käibemaksu. Need maksud on kütusele kehtestatud eelkõige liidu majanduse kaitsmise ning riikidele vajaliku fiskaaltulu saamise eesmärgil. Tagamaks ühtse välispiiri ning ühenduse siseturu toimimist on nende maksude tasumise kord ning määrad ühtlustatud liidu õigusaktides: tollimaksud asjakohastes määrustes ning aktsiisi- ja käibemaks direktiivides. **Vaatamata ühtlustatud reeglitele võtab maksude deklareerimine, arvestamine ning tasumine piiril aega, raskendab reisijate liikumist ja kaubandust kolmandate riikidega. Aktsiisi- ja käibemaksu puhul võib tekkida ka topeltmaksustamine.** Seepärast on Euroopa Liit

²⁰ Vt ja võrdle direktiivi 2007/74/EÜ lõpptekstiga selle ettevalmistavaid materjale: vt nt majandus- ja rahanduskomisjoni raport, kättesaadav veebis: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A6-2006-0361+0+DOC+XML+V0//ET>; vt Euroopa majandus- ja sotsiaalkomisjoni arvamus direktiivi esialgse eelnõu osas: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52006AE0970:ET:NOT>.

vabastanud kütuse impordi tolli-, aktsiisi- ja käibemaksust juhtudel, kus nende maksude nõudmine ei ole majanduse kaitseks vajalik.

34. Nii näebki Euroopa Liidu õigus ette tolli-, aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse imporditava kütusele siis, kui kütust tuuakse sisse väheses koguses omatarbeks. Üldjuhul on maksuvaba kütus, mida imporditakse sõiduki standardpaagis samas sõidukis kasutamiseks (vt tollimaksuvabastuse määruse art 107 ja aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi artiklid 6 ja 11). Olukorras, kus kütuse toomine toimub küll sõiduki standardpaagis, aga selle toomise iseloom (nt ülisuured paagid, vt nt tollimaksuvabastuse määruse artikkel 108) ja/või piiriületuse sagedus (vt direktiivi artikkel 6) viitavad selle suurele mahule ja kaubanduslikule eesmärgile, peetakse kütuseimpordi ohtlikuks majandusele ning seetõttu maksustatavaks.

35. Üldjuhul peavad piiriületaja ning tolliametkond hindama igat impordijuhtu eraldi, otsustamaks, kas kütuse impordilt tuleb tasuda eelkirjeldatud makse. Hõlbustamaks liikmesriikide tolliametite tööd, aga ka piiriületajate olukorda, ning kaitsmaks majandust, näevad tollimaksuvabastuse määruse art 109 ning aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi art 13 liikmesriikidele ette võimaluse kehtestada piirialade elanike osas madalamad maksuvabalt sissetoodava kütuse kogused.²¹ Piiriala, mille elanike osas on riigil õigus maksuvabastuse määrasid piirata, eeldatav definitsioon on toodud analüüsitud Euroopa Liidu õigusaktides. Liikmesriikidel on võimalus teha sellest erandeid, kuid selle tegemisel peavad nad arvestama nende erandite eesmärki ning asjaolu, et direktiivi järgi on piiriala mõiste suhteliselt kitsas.

36. Arvestades, et nii tollimaksu-, aktsiisi- kui ka käibemaksuvabastused tulevad rakendamisele Euroopa Liidu välispiiril ning nende eesmärgiks on muu hulgas tollikontrolli lihtsustamine, peab direktiivide ülevõtmine ning määrusest ja direktiivist erandite tegemine olema selgelt ja arusaadavalt kehtestatud.

2. Riigisisene õigus ja praktika

37. Järgnevalt analüüsin, kuidas on Eestis Euroopa Liidu aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiv üle võetud ning tolli-, aktsiisi- ja käibemaksuvabastused kehtestatud. Lisaks uurin, kuidas neid reegleid sisustab ja rakendab MTA. Seejärel annan oma hinnangu Eesti seaduste ja praktika kooskõla kohta Euroopa Liidu õiguse ja Eesti põhiseadusega. Enne kui viimast teen, pean aga vajalikuks lühidalt selgitada enda pädevust Euroopa Liidu õigusaktidega seotud Eesti õigusnormide ja praktika kontrollil ning seda, kas ja kui, siis milliseid põhiseadusest tulenevaid reegleid peab Euroopa Liidu maksundusala õiguse ülevõtmisel ja rakendamisel arvestama.

2.1. Riigisisene õigus ja praktika aktsiisi-, käibemaksu- ja tollimaksuvabastuste osas sõiduki standardpaagis kütuse impordil

2.1.1. Maksukohustuse tekkimine

38. Kütuse impordil kehtiva tollimaksu osas kohaldatakse Eestis Euroopa Liidu tollialaseid määrasid. Aktsiisiga maksustamist reguleerib alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seadus

²¹ Piirialade elanikel on oma elukoha asukoha tõttu väga hõlbust tuua kolmandast riigist kütust; kui standardpaagis tuuakse sagedasti sisse kütust, siis võib see vaatamata vähesele üksikkogusele olla kogumis suuremahuline ning mõjutada negatiivselt majandust; vältimaks piiriületusel vaidlusi sõiduki standardpaagis oleva kütusekoguse mõju üle majandusele, on liikmesriikidel õigus kehtestada piirialade elanike osas üldreegliselt madalamad kütusekoguse määrad, mille ületamisel eeldatakse majanduslikku kahjustamist ja maksude tasumise kohustust.

ning käibemaksuga maksustamist käibemaksuseadus. Viidatud seadused võtavad üle EL aktsiisi- ja käibemaksudirektiivid.

39. Tolliseadustiku art 201 järgi tekib impordil tollivõlg, kui kaup, millelt tuleb tasuda imporditollimaks, lubatakse vabasse ringlusse. Euroopa Liidu tollialaste õigusaktide järgi (vt eespool) tuleb sissetoodavalt mootorikütuselt maksta tollimaksu, kui liidu õigusaktis ei ole sellele kehtestatud tollimaksuvabastust. Kütuse impordil tekib Eestis aktsiisi maksmise kohustus reeglina nendel, kel on tekkinud tollivõlg liidu tolliseadustiku art 201 mõttes (vt ATKEAS § 1, § 22 lg 1 p 2, § 24 lg 7, § 25 lg 4). Käibemaksuseaduse järgi peab võlgnik tolliseadustiku tähenduses tasuma imporditavalt kütuselt ka käibemaksu (käibemaksuseaduse § 1 lg 1 p 2 ja § 3 lg 6 p 1). Seega on aktsiisi- ja käibemaksukohustuse tekkimine üldjuhul seotud isiku tollivõla ehk tollimaksukohustuse tekkimise ja tollivõlgnikuks olemisega.²² Aktsiisi- ja käibemaksukohustust ei teki siiski siis, kui on ette nähtud vastav maksuvabastus riigisisises seaduses.

40. Imporditava kütuse deklareerimise ning sellelt maksude arvestamise ja tasumise viisile kohaldatakse üldjuhul tollieeskirjade reegleid (vt nt ATKEAS § 28 lg 3, KMS § 38 lg 2).

2.1.2. Tolli-, aktsiisi- ja käibemaksuvabastuste regulatsioon mootorikütuse impordi osas

2.1.2.1. Tollimaks ja käibemaks

41. Imporditavale mootorikütusele kohaldatakse tollimaksuvabastust, kui tollimaksuvabastuse määrus selle ette näeb. Mootorikütuse tollimaksuvabastust reguleerivad määruse artiklid 41 ja 107-110. Siinjuures viitab tollimaksuvabastuse määrase art 41, nagu juba ülal toodud, et reisija isiklikus pagasis olevate asjade osas kohaldub tollimaksuvabastus, kui reisijal on aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi järgi õigus käibemaksuvabastusele. Seega kui kütust lugeda reisija isiklikuks pagasiks, tuleks otsustamaks, kas isik on tollivõlgnik või on tal õigus tollimaksuvabastusele, vaadata, millised maksuvabastused on riik kehtestanud aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi üle võttes. Kui kütust reisija isiklikuks pagasiks ei saa lugeda, tuleb kohaldada määruse artiklites 107-110 sätestatud tollimaksuvabastusi.

42. Minule teadaolevalt ei ole Eesti kehtestanud tollimaksuvabastuse määrase artiklite 107-110 alusel piiranguid määrusega võimaldatud tollimaksuvabastustele.

43. Aktsiisi- ja käibemaksuvabastuste direktiivi käibemaksu osa võtab üle eelkõige käibemaksuseaduse (edaspidi ka KMS) § 17. Selles sättes ei ole kehtestatud otsest regulatsiooni piiriületaja sõiduki standardses paagis oleva mootorikütuse käibemaksuvabastuse osas (vt KMS § 17 lg 1 p 7 ja 8, mis iseenesest rakendavad direktiivi, kuid minu hinnangul ei puuduta need artiklit 11). Standardses paagis oleva mootorsõiduki käibemaksuvabastuse osas võib olla asjakohane viidata KMS § 17 lõikele 2, mis ütleb, et nõukogu määruses nr 1186/2009, välja arvatud artiklites 23, 24, 42, 44–52, 57, 58 ning art 67 lg 1 punktis a ja art 68 lg 1 punktis a nimetatud kaupade importi ei maksustata käibemaksuga tollimaksuvabastuse kohaldamiseks sätestatud tingimustel.

44. Ülalöeldust võib järeldada, et KMS järgi tuleks sõiduki standardses paagis oleva kütuse impordile kohaldada käibemaksuvabastust siis, kui sellele tuleb kohaldada tollimaksuvabastust. Tollimaksuvabastuse määrase järgi tuleb olukorras, kus standardpaagis imporditavat kütust tuleb pidada isiku isiklikuks pagasiks, kohaldada sellele tollimaksuvabastust siis, kui kütusele kohaldub käibemaksuvabastus riigisisese õigusakti järgi (vt määruse art 41 tekst). Et see olukord ei viiks

²² Vt siiski ka ATKEAS § 22 lg 1 p 8 ja § 24 lg 20¹.

absurdini ning maksuvabastuse mittekohaldumiseni, ja arvestades, et aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiv sätestab ühesugused reeglid käibemaksu- ja aktsiisivabastusele, võib ilmselt järeldada, et tollimaksuvabastuse määruse art 41 kohaldumisel tuleks kütus vabastada tollimaksust ja Eesti õiguse mõistes siis ka käibemaksust olukorras, kus sellele kohaldub riigisiseste õigusaktide järgi aktsiisivabastus. Kui sõiduki standardpaagis olevat kütust ei saa pidada inimese isiklikuks pagasiks, siis tuleks kütusele võimaldada käibemaksuvabastus, kui see on vabastatud tollimaksust tollimaksuvabastuse määruse artiklite 107 jj järgi.²³

2.1.2.2. Aktsiisimaks

45. ATKEAS § 27 lg 1 punktist 20 ja §-st 68 tulenevalt kohaldub aktsiisivabastus Eestisse sissesõidul mootorsõiduki

- standardses kütusepaagis või erikonteineri standardses kütusepaagis, kaasa arvatud veemootorsõiduki standardses kulutankis ja -paagis olevale,
- samas mootorsõidukis tarbitavale ning
- sõiduki sihtkohta jõudmiseks vajalikule kütusele.²⁴

ATKEAS § 68 lg 4 järgi ei tohi aktsiisivabalt imporditud kütust kasutada muus sõidukis kui selles, millega kütus sisse veeti. Kütust ei tohi sellest sõidukist välja võtta ja ladustada, välja arvatud sõiduki remondi ajaks, ning isik, kelle suhtes maksuvabastust kohaldatakse, ei tohi seda kütust tasu eest ega tasuta üle anda. Aktsiisivabastust ei kohaldata, kui sõiduki valdaja tegevusest ilmneb, et kütust veetakse sisse kaubanduslikul eesmärgil.

46. ATKEAS § 27 lg 6 järgi võtab maksuhaldur kütuse sissetoomise mitteärilise eesmärgi kindlakstegemisel arvesse aktsiisikauba Eestisse toomise sagedust ja põhjust, aktsiisikauba valdaja ärilist seisundit, aktsiisikauba Eestisse toimetamise viisi, aktsiisikaubaga seotud dokumente ning aktsiisikauba kogust ja laadi. ATKEAS § 27 lg 6 ütleb ka seda, et maksuhalduril on alust arvata, et aktsiisikaupa kasutatakse ärilisel eesmärgil, kui ühe päeva jooksul toodud aktsiisikauba kogus ületab ATKEAS §-des 47¹, 57¹ ja 68 ning § 69 lõikes 1 sätestatud piirnorme, aktsiisikaupa tuuakse regulaarselt või mitu korda päevas.

2.1.3. MTA ja rahandusministri selgitused tolli-, aktsiisi- ja käibemaksuvabastuste rakendamise praktika osas

²³ On mõneti ebaselge, kas sõiduki standardpaagis sisalduva kütuse tollimaksuvabastuse üle otsustamisel peab piiriületaja puhul, kes ei ületa piiri majandus- ja kutsetegevuse raames, kohaldama määruse artiklit 41 või 107 jj. Arvestades, et kütuse osas on tollimaksuvabastuse määruks toodud eriregulatsioon, aga ka KMS regulatsiooni (muu hulgas võrdlevalt seoses alkoholi impordiga (§ 17 lg 1 punkti 7)), võiks järeldada, et kütuse tollimaksuvabastuse üle otsustamisel kuuluvad kohaldamisele määruse artiklid 107 jj. Sellisel juhul oleks loogiline ka KMS § 17 lg 2 regulatsioon – käibemaksuvabastuse üle otsustatakse lähtuvalt tollimaksuvabastusest. Samas arvestades asjaolu, et piiriformaalsusi üritatakse isikute jaoks lihtsustada ning vaadates MTA praktikat (vt all), võib järeldada, et selliste reisijate osas kuulub siiski kohaldamisele määruse art 41. Kohaldades artiklit 41 saame öelda, et kui kütus on aktsiisist vabastatud, on see vabastatud ka käibe- ja tollimaksust, st kõigile kolmele maksule kehtivad ühesugused maksuvabastuse eeldused. Kui rakendada kütuse tollimaksuvabastuse üle otsustamisel määruse artiklit 107 jj, võiks tekkida olukord, kus kütus on küll tollimaksust vabastatud, kuid ei ole vabastatud aktsiisi- ja käibemaksust. Artikli 41 rakendamisele viitab ka Euroopa Komisjoni veebileht: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/travellers/enter_eu/index_en.htm

²⁴ Lisaks standardses kütusepaagis olevale kütusele on kolmandast riigist saabuval reisijal ATKEAS § 27 lg 1 p 21 ning § 69 alusel õigus aktsiisivabalt tuua tema valduses oleva mootorsõiduki esmakordsel Eestisse sissesõidul ühe päeva jooksul kuni 10 liitrit mootorikütust mitteärilisel eesmärgil kasutamiseks. Viidatud lõigus nimetatud sätete rakendamine ei ole minu hinnangul praegu Eesti Vabariigi ja Vene Föderatsiooni piiril probleeme tekitanud, seepärast ma seda küsimust edasi ei analüüsi.

47. Saamaks teada MTA praktika kohta tolli-, aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse rakendamise osas kütuse impordil, pidasin esmajoones vajalikuks uurida MTA veebilehel asuvaid selgitusi ja infomaterjale, sest sealt näeb ka riiki sisenev isik, milline on MTA praktika kütuse maksustamise osas. Lisaks tuginen MTA praktika kohta järelduste tegemisel ka asjaolude peatükis viidatud muule teabele, mida siin alajaotuses ei pea vajalikuks üle korrata.

48. MTA veebilehel asukohaga „Erakliendile – Toll – Reisijale“ on kättesaadav MTA infomaterjal „Mootorsõidukiga Eestisse toimetatava kütuse aktsiisivabastus“²⁵ ning asukohaga „Ärikliendile – Maksud – Aktsiisid – Kütuseaktsiis“ on esitatud sama materjal (edaspidi koos nimetatud *juhend* või *MTA juhend*).²⁶ Juhend ütleb: „**Kütuselt, millele aktsiisivabastust ei rakendata, deklareeritakse ja tasutakse seadustega ettenähtud maksud (aktsiis, tollimaks, käibemaks) Eestisse sisenemisel piiritolliasutuses reisija deklaratsiooniga vastavalt tollieeskirjades sätestatud korrale. Kütuse maksustamise alused on kehtestatud ATKEAS-e §-s 22 lg 1 p 2, §-s 24 lg 7 / lg 20¹ ja §-s 25 lg 4, käibemaksuseaduse §-s 1 lg 1 p 2, §-s 3 lg 6 p 1 ning Euroopa Nõukogu määruses (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik, art 201.**”

49. Eelnevast tuleneb, et imporditavalt mootorikütuselt tolli- ja käibemaksuvabastuse saamine sõltub sellest, kas sõiduki standardpaagis sisalduvale mootorikütusele kohaldub ATKEAS järgi aktsiisivabastus või mitte. Ühtlasi saab järeldada, et MTA rakendab tollimaksuvabastuse määrase artiklit 41 otsustamaks, kas ta kogub piiril kütuselt ka tollimaksu. Seda ka juhul, kui tegemist on ka tollimaksuvabastuse määrase tähenduses kommerts-mootorsõidukiga, mille juht täidab tööülesandeid.

50. Nii rahandusminister oma vastuses minule, kui ka MTA oma juhendis²⁷ on avaldanud, et impordil aktsiisivabastuse kohaldamiseks sõiduki standardses paagis olevale kütusele, peavad esinema ATKEAS § 68 lg 1 nimetatud kriteeriumid samaaegselt: kütus peab olema (1) mootorsõiduki standardses kütusepaagis või erikonteineri standardses kütusepaagis, kaasa arvatud veemootorsõiduki standardses kulutankis ja -paagis, (2) samas mootorsõidukis tarbitav ning (3) sõiduki sihtkohta jõudmiseks vajalik.

51. MTA on oma juhendis selgitanud, et „[p]iiri ületava mootorsõiduki sihtkoht on otseselt seotud standardses kütusepaagis sisseveetava mootorikütuse aktsiisivabastusega ja seetõttu on aktsiisivabastuse õigesti rakendamiseks põhjendatud tolliametniku küsimused piiril sõiduki sihtkoha ning kütusepaagis oleva kütusekoguse kohta.” Juhendi järgi loetakse üldjuhul sõiduki sihtkohaks järgnevaid sihtpunkti: „Veoautode puhul kaubasaatedokumendil märgitud sihtkoht. Reisibusside (sh juhuveod) puhul liinigraafikus märgitud sihtkoht. Bussi liinil sõitmise ajal tehtavad peatused ei ole sihtkohaks. Kui Eestisse saabuv buss pöördu tagasi Venemaale, siis loetakse bussi sihtkohaks Eestis liini sinne lõpp-peatus, kust alustatakse tagasisõitu Venemaale. Sõiduautode puhul tolliametnikule sõiduki valdaja deklareeritav tegelik sihtkoht (so elukoht või töökoht).”

52. MTA juhendi lõpus, alajaotuses „Tähelepanu!” on toodud, et „aktsiisivabastust ei rakendata, kui sõiduki valdaja tegevusest ilmneb, et kütust veetakse sisse kaubanduslikul eesmärgil. Selle kindlakstegemisel võtab Maksu- ja Tolliamet ATKEAS-e § 27 lg 6 kohaselt arvesse kütuse Eestisse toomise sagedust ja põhjust, kütuse ja sõiduki valdaja ärilist seisundit, kütuse Eestisse

²⁵ Vt MTA veebileht: <http://www.emta.ee/index.php?id=32349>.

²⁶ Vt MTA veebilehel: <http://www.emta.ee/index.php?id=32348>.

²⁷ Vt ka MTA esindajate ajakirjanduses esitatud väited: Postimehe 08.07.2012 veebiversiooni artiklis „Toll ei jäta enne kui kütusevedu piiril lõpeb” refereeritud MTA tollikorralduse osakonna juhataja Urmas Koidu seisukohad.

toimetamise viisi, kütusega seotud dokumente ning kütuse kogust ja laadi. Maksu- ja Tolliametil on alust arvata, et sissetoodavat kütust kasutatakse ärilisel eesmärgil, kui ühe päeva jooksul toodud kütuse kogus ületab aktsiisivaba piirnormi, kui kütust tuuakse regulaarselt või mitu korda päevas.”

53. Kui MTA juhendi järgi on sihtkoha kriteerium „otseselt seotud standardses kütusepaagis sisseveetava mootorikütuse aktsiisivabastusega”, siis rahandusminister andis oma vastuses sihtkoha kriteeriumile ning kütuse maksuvabastuste kohaldamise praktikale teistsuguse vaatenurga.

54. Minister sõnas, et: „**Eesti ei ole küll rakendanud direktiivi artiklis 13 sätestatud erandeid, kuid me oleme selle erandite puudumise tasakaalustanud sõiduki sihtkohta jõudmiseks vajaliku kütuse tingimusega alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse (edaspidi *aktsiisiseadus*) § 68 lõikes 1.** Maksuhaldurile oleks administratiivselt koormavam, et mitte öelda peaaegu võimatu määratleda piirialade elanikke, sest Eestis on küll elukoha andmete rahvastikuregistrisse kandmise kohustus, kuid praktikas on isikutel mitmeid võimalusi seda kohustust mitte täita ning sanktsioon valeandmete esitamise eest puudub. Ka piirialal töötavate isikute määratlemiseks tehtavad kulutused ei oleks ilmselgelt proportsionaalsed oodatava tulemusega. Seega, Eesti ei ole seadusega kehtestanud direktiivis toodud reeglitest rangemaid reegleid, vaid on rakendanud direktiivi mõtte teisel viisil.”

55. Veel märkis minister MTA praktika osas seda, et kuigi tolliasutus teostab piiril ka juhuslikku kontrolli, nõuab MTA maksude tasumist üldjuhul vaid nendelt kütust standardpaagis sisse toovatelt piiriületajatelt, kelle osas on kahtlus, et nad toovad kütust sisse ärilisel eesmärgil. Kütuse sissetoomise ärilist eesmärki tuvastab MTA lisaks sihtkoha kriteeriumi kasutamisele muude tunnuste alusel (nt sõitude sagedus, paagi maht). Siinjuures leidis minister, et „[k]ui isik ületab piiri kütuseveo eesmärgil, siis ka „mõned korrad kuus” ei anna alust aktsiisivaba kütusega Eestis sõita, sest tegemist ei ole juhusliku piiriületusega.”

2.1.4. Vahekokkuvõtte ja järeldused Eesti õigusest ja praktikast

56. Venemaalt Eestisse saabuva mootorsõiduki standardses kütusepaagis oleva kütuse maksustamine tolli-, aktsiisi- ja käibemaksuga sõltub MTA praktika järgi sellest, kas nimetatud kütusele kohaldub ATKEAS § 27 lg 1 p 20 ning lg 7 ja § 68 järgi aktsiisivabastus. Aktsiisivabastuse saab kütus, mis täidab kõik kolm tingimust: on mootorsõiduki standardses kütusepaagis või erikonteineri standardses kütusepaagis, k.a veemootorsõiduki standardses kulutankis ja -paagis, samas mootorsõidukis tarbitav ning sõiduki sihtkohta jõudmiseks vajalik.

57. MTA juhendist võib järeldada, et peamine maksustamiskriteerium ei ole kütuse toomise kaubanduslik iseloom, vaid isiku sõidu sihtkoht: kütuselt, mida on sõiduki standardpaagis rohkem kui sihtkohta jõudmiseks vajalik, tuleb reeglina tasuda nii tolli-, käibe- kui aktsiisimaksu (vt ka MTA juhendi ülesehitus). Rahandusministri vastusest tuleneb, et siiski ei pea kõik, kel on rohkem kütust kui sihtkohta jõudmiseks vajalik, alati maksma kütuselt viidatud kolme maksu, vaid arvestatakse ka seda, kas muudel, st isiku sõidu sihtkohaga mitteseotud alustel võib eeldada kütuse toomise kaubanduslikku iseloomu. Ministri sõnul (vt lisaks eelmises alajaotuses toodule ka ministri vastuse terviktekst) allutatakse täiendavale tollikontrollile ehk nõutakse kirjaliku tollideklaratsiooni esitamist ning ühes sellega maksude arvestamist ja tasumist sihtkohta ületavalt

kütusekoguselt vaid neilt, kes äratavad tolliametnikes ka teiste tunnuste alusel kahtlust (nt piiriületuse sagedus, kütusepaagi maht, isiku sotsiaalne seisund, isiku öeldud reisi eesmärk).’’²⁸

58. Siiski ei saa mainimata jätta, et ministri hinnangul soovitakse sihtkoha kriteeriumi alusel sisuliselt rakendada aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi artiklis 13 lubatud maksuvabastuse erandeid. See viide hägustab ministri eelnevalt välja toodud seisukohta, et kütust maksustatakse vaid siis, kui isik ka muude tunnuste alusel kahtlust äratav, st ka muud tunnused viitavad, et isik toob kütust Eestisse kaubanduslikul eesmärgil. Viimast seepärast, et direktiivi art 13 mõtteks on lubada riikidel kehtestada direktiiviga piirialade elanike osas üldisest madalamad maksuvaba kütuse määrad, et vältida tolliametnike vajadust igakordselt tuvastada, kas kogu standardpaagi ulatuses kütuse toomine vastab ikka maksuvabastuse saamise nõuetele, st on mittekaubanduslikku laadi. Nii ei kõla omavahel kokku ministri poolt öeldud kaks väidet: sihtkoha kriteerium on mõeldud asendama aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi art 13 erandeid ning maksustamist kohaldatakse vaid neile, kelle kütusetoomisel on kaubanduslik laad. Ühtlasi tundub MTA juhendit vaadates, et MTA rakendabki sihtkoha kriteeriumit justkui piirangut direktiiviga lubatud maksuvaba kütuse kogusele.

59. Selle osa lõpetuseks pean vajalikuks märkida, et isegi kui standardpaagis toodavalt kütuselt nõutakse maksude arvestamist ja tasumist vaid neilt isikutelt, kelle sõiduki paagis oleva kütuse kogus ei täida n-ö sihtkoha kriteeriumi ning kes sellele lisaks avaldavad tolliametnikele kahtlust ka muude tunnuste alusel, siis nii ministri vastusest, MTA juhtide väljaöeldust²⁹ kui ka mulle esitatud avaldustest tuleneb, et „kahtlase isiku” tunnus omistatakse inimesele juba siis, kui ta ületab piiri kord-kaks kuus suutmata täpselt põhjendada enda käiku Venemaale.

2.2 Seisukoht riigisisese õiguse ja praktika vastavusest Euroopa Liidu õigusele ja põhiseadusele

60. Enne kui ma annan hinnangu Eesti seaduste ja praktika kooskõla kohta Euroopa Liidu õiguse ja Eesti põhiseadusega, pean vajalikuks lühidalt selgitada enda pädevust Euroopa Liidu õigusaktidega seotud Eesti õigusnormide ja praktika kontrollil ning seda, kas ja kui siis milliseid põhiseadusest tulenevaid reegleid peab Euroopa Liidu maksundusalase õiguse ülevõtmisel ja rakendamisel arvestama.

2.2.1 Õiguskantsleri pädevus kontrollida Euroopa Liidu õigust üle võtva Eesti seaduse ja praktika vastavust Euroopa Liidu õigusele ja põhiseadusele

61. Riigikohus on leidnud, et „[e]i õiguskantsleri seadus ega põhiseaduslikkuse järelevalve kohtumenetluse seadus anna õiguskantslerile pädevust taotleda Riigikohtult seaduste kehtetuks tunnistamist põhjusel, et seadus on vastuolus Euroopa Liidu õigusega. Siseriikliku õiguse ning Euroopa Liidu õiguse kooskõlla viimiseks on erinevaid võimalusi ning ei põhiseaduse ega Euroopa Liidu õiguse kohaselt ei pea selleks eksisteerima põhiseaduslikkuse järelevalve menetlust. [...] Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikli 226 kohaselt on Euroopa Liidu Komisjonil õigus alatatada liikmesriigi vastu menetlust juhul, kui liikmesriik jätab täitmata asutamislepingust tuleneva kohustuse, sealhulgas ei vii siseriiklikku õigust kooskõlla Euroopa Liidu õigusega. See ei

²⁸ Ka MTA juhid on ajakirjanduses väljendanud, et makse nõutakse „paadunud piiriületajatelt” – vt nt Postimehe 08.07.2012 veebiversiooni artikkel „Toll ei jäta enne kui kütusevedu piiril lõpeb”.

²⁹ Vt nt Postimehe 08.07.2012 veebiversiooni artiklis „Toll ei jäta enne kui kütusevedu piiril lõpeb” refereeritud MTA tollikorralduse osakonna juhataja Urmas Koidu seisukohad.

tähenda, et sarnane abstraktne kontrollimenetlus liikmesriigi õiguse üle peaks eksisteerima siseriiklikult.”³⁰

62. Ma austan Riigikohtu seisukohti. Samas tuleb arvestada, et paljud riigisisised õigusaktid - nii ka käesoleva kaasuse raames analüüsitud ATKEAS - on mõjutatud Euroopa Liidu õigusest ja võtavad seda üle. Kui nende õigusaktidega on Euroopa Liidu õigus ebakorrektselt üle võetud, siis teeb see kahju Euroopa Liidu õiguse efektiivse rakendamise printsiibile³¹ aga võib mõjutada äärmiselt negatiivselt ka meie riigi elanike õigusi ja vabadusi. Seetõttu **pean ma oma kohustuseks juhtida nii seadusandja kui täitevvõimu tähelepanu olukordadele, kus mul on tekkinud kahtlus Eesti õiguse ja praktika võimaliku vastuolu kohta Euroopa Liidu õigusega.**

63. Ühtlasi tuleb arvestada, et **kuigi Euroopa Liidu õigusakte ülevõtvate riigisiseste seaduste põhiseaduspärasuse kontroll on piiratud,**³² **peavad seadusandja ning täitevvõim Euroopa Liidu õigust üle võttes ning rakendades siiski arvestama osade põhiseaduse reeglitega.** See tähendab, et liidu õigust üle võttes ei kao meie põhiseadus täielikult areenilt.

64. Esiteks, tuleb Euroopa Liidu õiguse ülevõtmisel järgida põhiseaduses sätestatud õigusaktide formaalse põhiseaduspärasuse nõudeid: pädevus-, menetlus- ja vorminõudeid, parlamendireservatsiooni täitmist ning õigusselguse põhimõtet. Teiseks, kui Euroopa Liidu õigus jätab liikmesriikidele liidu õiguse ülevõtmisel ja rakendamisel diskretsiooniõiguse, siis selle teostamisel peab liikmesriik järgima põhiseaduse nõudeid. Sellisel juhul peab riigisisene regulatsioon ja praktika olema kooskõlas nii liidu õiguse kui põhiseadusega.³³ Arvestades, et mõlemal eelkirjeldatud juhul kohaldub põhiseadus, tähendab see ühtlasi seda, et neil argumentidel saan ka mina vaidlustada Euroopa Liidu õigusega seotud sätte vastavust põhiseadusele.

2.2.2 Põhiseaduse reeglid, mida peab arvestama Euroopa Liidu maksundusalase regulatsiooni ülevõtmisel

65. Euroopa Liidu maksundusalase regulatsiooni ülevõtmisel ning **tolli-, aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse kehtestamisel peab seadusandja arvestama eelkõige põhiseaduse §-dest 3, 13 ning 113 tulenevate reeglitega.**

66. PS §-st 3 tuleneb parlamendireservatsiooni põhimõte, mis tähendab, et olulised riigielu küsimused otsustab Riigikogu. Kindlasti tuleb seadusandjal otsustada see, mida põhiseadus sõnaselgelt nõuab. PS § 113 kohaselt tuleb seadusega kehtestada riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed. Riigikohtu hinnangul on selle sätte eesmärgiks saavutada olukord, kus kõik avalik-õiguslikud rahalised kohustused kehtestatakse üksnes Riigikogus vastu võetud ja seadusena vormistatud õigusaktiga. Avalik-õigusliku rahalise kohustuse seadusega sätestamise nõue tähendab seda, et kõik avalik-õigusliku rahalise kohustuse elemendid peavad olema kindlaks määratud seaduses. Avalik-õiguslike rahaliste kohustuste kehtestamise delegeerimine täidesaatvale võimule võib olla erandjuhul lubatav tingimusel, et see tuleneb rahalise kohustuse iseloomust ning seadusandja määrab kindlaks täitevvõimu diskretsiooni ulatuse, mis võib seisneda tasu alam- ja ülemmäära seadusega sätestamises, tasu suuruse arvestamise aluste kehtestamises vms.³⁴ Riigikohus on ka öelnud, et PS § 13 lõikest 2 tuleneva

³⁰ RKÜKo 19.05.2005, nr 3-4-1-1-05, p 49.

³¹ Vt selle kohta pikemalt koos asjakohaste viidetega kohtupraktikale Craig, P. Burca, G. EU law. Text, cases and materials. Oxford University Press 2011, lk 218 jj.

³² RKPJKo 26.06.2008, nr 3-4-1-5-08, pp 29-30.

³³ RKPJKo 26.06.2008, nr 3-4-1-5-08, pp 33-36.

³⁴ RKPJKo 08.06.2010, nr 3-4-1-1-10, pp 56, 58.

õigusselguse põhimõtte kohaselt peavad õigusaktid olema piisavalt selged ja arusaadavad, et isikutel oleks mõistlik võimalus riigi tegevust ette näha ja kohandada oma tegevust sellele vastavalt. Nõutav normi määratletuse ehk õigusselguse aste ei ole kõikide normide puhul sama. Selgemad ja täpsemad peavad olema normid, mis võimaldavad isiku õigusi piirata ja isikule peale panna kohustusi.³⁵

67. Eelöeldust järeldeb, et **Euroopa Liidu maksundusalane regulatsioon tuleb üle võtta Riigikogus vastu võetud seadusega. Seejuures peab seadusega kehtestama kõik olulised maksusuhte elemendid, sh maksuvabastused. Maksuõigusnormid kui inimestele ulatuslikke kohustusi tekitavad normid peavad olema selged ja ühemõtteliselt arusaadavad. Isik peab aru saama, millal ning millises ulatuses ta peab maksu maksma.**

2.2.3 Seisukoht riigisisese õiguse ja praktika vastavusest Euroopa Liidu õigusele ja põhiseadusele

68. Aktsiisi- ja käibemaksudirektiive üle võttes kehtestab riik maksuõigust. Maksunorme kehtestab riik ka siis, kui sätestab piirangud tollimaksuvabastuse määrukses võimaldatud kütuse tollimaksuvabastustele. Euroopa Liidu maksuregulatsiooni üle võttes tuleb järgida, et täidetud saaks vastava ülevõetava õigusakti eesmärk ning et ei laiendataks ega ka piirataks Euroopa Liidu õigusega võimaldatavaid maksuvabastusi. Euroopa Liidu õiguse ja kohtupraktika järgi peab liidu välispiiril kohalduv õigus, sealjuures riigisisene õigus maksuvabastuste osas olema selge ja lihtsalt rakendatav. Maksunorme kehtestades tuleb ühtlasi järgida PS §-des 3, 13 ja 113 toodud nõudeid. Eriti rangelt peab neid põhiseaduse reegleid võtma siis, kui riik piirab isikutele Euroopa Liidu õigusega võimaldatavaid maksuvabastusi: sellisel juhul kehtestab riik liidu õigusega võrreldes isikutele täiendava maksukohustuse.

69. **Kui vaadata, kuidas Eesti riik on üle võtnud ja rakendab aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi kütuse impordil kohalduvate aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse osas, siis saab öelda, et see ei vasta eelkirjeldatud Euroopa Liidu õigusest ja põhiseadusest tulenevale õigusselguse nõudele.**

Esiteks ei ole ATKEAS regulatsioonist isegi MTA ja rahandusministri selgitusi abiks võttes võimalik üheselt aru saada, kas piiril tuleb igal isikul maksta aktsiisi- ja ühes sellega käibe- ning tollimaksu kütuse eest, mis on standardpaagis, kuid ületab sihtkohta jõudmiseks vajaliku koguse, või lasub see kohustus vaid isikutel, kelle kütuse import on kaubanduslikku laadi (vt MTA ja ministri rõhutus, et kõik kolm ATKEAS § 68 lg 1 tingimust peavad koos esinema; ministri väide, et sihtkohta jõudmiseks mittevajalikku kütust maksustatakse üldjuhul vaid nendel, kes on ka teiste tunnuste alusel kahtlased; ministri viide, et ATKEAS § 68 lg 1 sihtkoha kriteerium asendab direktiivi artikli 13 erandeid). Selline olukord võib segaduse tekitada muu hulgas seaduskuulekates piiriületajates, kes toovad Eestisse kütust isiklikuks otstarbeks, kuid kelle sõiduki paagis oleva kütuse kogus ületab sõidusihthohta jõudmiseks vajaliku koguse. Need isikud võivad deklareerida n-ö üleliigse kütusekoguse ilma tolliametnike sekkumiseta ja arvestada sellelt seaduse järgi tasumisele kuuluvad maksud, kuigi tegelikult ei teki neil kehtivate õigusaktide kohaselt kohustust makse maksta.

Teiseks. Kui piiril nõutakse standardpaagis sisalduva kütuse, mis ületab sihtkohta jõudmiseks vajaliku koguse, eest aktsiisi ja teiste maksude tasumist vaid nendelt isikutelt, kelle kütuse toomine viitab muude tunnuste alusel selle kaubanduslikule eesmärgile, siis saab öelda, et ATKEAS normistik ja MTA praktika on õigusselgusetu kütuse toomise kaubandusliku eesmärgi

³⁵ RKÜKo 01.07.2010, nr 3-4-1-33-09, p 47.

määratlemisel. Vaadates ka Euroopa Liidu normistikku ning seal sätestatud maksuvabastuse kohaldamise eesmärki, saab öelda, et üks olulisemaid indikaatoreid maksuvabastuse mittekohaldamiseks standardpaagis olevale kütusele on see, et isik toob kütust ühendusevälisest riigist Euroopa Liitu niivõrd sagedasti, et ka standardpaagis olev kütusekogus võib summaarselt olla väga ulatuslik, viidata selle toomise kaubanduslikule eesmärgile ja kahjustada sellega majandust. ATKEAS annab mitmeid viiteid viidatud kriitilise sageduse määratlemiseks (vt ATKEAS § 27 lg 6). Käesoleva kirja asjaolude peatüki pinnal saab öelda, et MTA praktika selle otsustamisel, mis on sage ja mis mitte, ei ole ühtlane, on pidevas muutumises ning on märksa rangem, kui ülalviidatud ATKEAS normistikust võiks eeldada: kuni 2012. aasta juunini ei olnud kaubanduslikule eesmärgile viitav ehk sage piiriületus ka selline, mis toimus mitu korda päevas; tänaseks peab MTA maksuvabastust mittevõimaldavaks ka 1-2 korda kuus toimuvat piiriületust, kui isikul puudub selge põhjus Venemaal käimiseks.

Kolmandaks. Õigusselguse põhimõttele ei vasta sihtkoha kriteeriumi kasutamine ei maksustamise üle otsustamisel ega maksusumma määratlemisel. Seda põhjusel, et inimese plaan sõita punkti X võib muutuda väga kergesti ja õigustatult: nt plaanib inimene sõita Luhamaalt koju Võru linna, kuid saab teel kõne oma isalt Viljandis ning sõidab hoopis sinna ja siis tagasi Võrru. Siinjuures on inimesel õigus see sihtkoha muudatus ette võtta: vastupidine regulatsioon oleks vastuolus juba liikumis- ja tegevusvabadust garanteerivate põhiseaduse sätetega. Kui isik selle sihtkoha muudatuse rakendab, on aga tema maksusumma sisuliselt valesti määratletud (isik on Eesti–Vene piiri ületamisel maksnud rohkem maksu, kui ta oleks pidanud, põhjusel, et ta otsustas võtta ette täiesti lubatava sõidumuudatuse). Siinjuures on MTA ja rahandusministri seisukohad vasturääkivad ka osas, mida pidada isiku sõidu sihtkohaks: rahandusminister ütles, et sihtkoha kriteeriumit kasutatakse, sest isiku elukohta on raske määratleda; MTA juhend ütleb, et sihtkohaks tuleb lugeda üldjuhul isiku elu- või töökohta.

70. Lisaks olukorra õigusselgusetusele näen veel järgmisi õiguslikke probleeme ATKEAS normides ja MTA praktikas.

Kui MTA rakendab piiril sihtkoha kriteeriumit kui peamist alust maksustamiseks sõiduki standardpaagis olevat mootorikütust, siis on see vastuolus aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiiviga. Selline rakenduspraktika tähendaks sisuliselt direktiivi artiklites 6 ja 11 lubatava maksuvabastuse, st maksuvaba kütuse koguse kitsendamist. Direktiivi art 13 järgi võib maksuvaba kütuse kogust piirata vaid piirialade elanike osas. Sihtkoha kaudu piiriala defineerimine tähendab, et piiriala võib Eesti kontekstis ulatuda ka nt Pärnuni, mis on aga vastuolus direktiivis sätestatud piiriala mõttega.

Kahtlen sügavalt ka selles, kas aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivi ning tollimaksuvabastuse määрусega on kooskõlas MTA ja ministri tõlgendus, et selle isiku, kes käib Venemaal küll vähe (paar korda kuus), kuid kes ei suuda täpselt ära põhjendada oma käigu põhjust, sõiduki standardpaagis olev kütus kuulub maksustamisele osas, milles see ei ole vajalik sihtkohta jõudmiseks. Direktiivi ning tollimaksuvabastuse määрусese mõte on võimaldada maksuvabastused olukordadeks, kus isik toob väheses määras omatarbeks kütust. Direktiivid ega määрус ei eelda, et inimene kasutab selle kütuse omatarbeks ära kohe (st sõiduks piirilt koju). Isik võib kasutada kütust ka nädal hiljem. Ühtlasi, kui isik toob 1-2 korda kuus sõiduki standardpaagitäie kütust, ei viita see üldjuhul kütusetoomise kaubanduslikule eesmärgile ega anna suure tõenäosusega alust väita ka seda, et kütuse toomine kahjustab majandust (vt ka direktiivi artikli 6 tõlge teiste keeltes ning rahandusministri viidatud Läti, Leedu ja Soome rakenduspraktika).

3. Hinnang Maksu- ja Tolliameti tegevuse vastavusele hea halduse tava ja õiguspärasuse põhimõttele

71. Täna kehtiv aktsiisimaksu reguleeriv seadus jõustus 01.04.2003. Seadust on vahepeal küll mitu korda muudetud ja täiendatud, muu hulgas on lisandunud elektrienergia aktsiisi normistik, kuid põhiosas kehtis tänane kütuse impordi maksustamise regulatsioon juba seaduse vastuvõtmisest alates: „Tolliterritooriumile sissesõidul on mootorsõiduki standardses kütusepaagis või erikonteineri standardses kütusepaagis, kaasa arvatud veemootorsõiduki standardses kulutankis ja -paagis olev, samas mootorsõidukis tarbitav ning sõiduki sihtkohta jõudmiseks vajalik kütus aktsiisivaba.” Väga lühikese perioodi jooksul, 01.04.2003–07.07.2003 kehtis täiendavalt maanteemootorsõiduki paagis olevale kütusele 200 liitri piirang, kuid see regulatsioon eemaldati seadusest, kuna see häiris kaubavedusid teostavaid ettevõtjaid ja bussijuhte ning oli vastuolus sõlmitud rahvusvaheliste lepetega (Eesti ei olnud siis veel Euroopa Liidu liige).³⁶ 01.01.2011 hakkas ATKEAS § 27 lg 6 reguleerima, mis tunnuste alusel maksuhaldur teeb selgeks imporditava kütuse mitteärilise eesmärgi: „[---] maksuhaldur [võtab] mitteärilise eesmärgi kindlakstegemisel arvesse aktsiisikauba Eestisse toomise sagedust ja põhjust, aktsiisikauba valdaja ärilist seisundit, aktsiisikauba Eestisse toimetamise viisi, aktsiisikaubaga seotud dokumente ning aktsiisikauba kogust ja laadi. Maksuhalduril on alust arvata, et aktsiisikaupa kasutatakse ärilisel eesmärgil, kui ühe päeva jooksul toodud aktsiisikauba kogus ületab käesoleva seaduse §-des 47¹, 57¹ ja 68 ning § 69 lõikes 1 sätestatud piirnorme, aktsiisikaupa tuuakse regulaarselt või mitu korda päevas.”

72. Kõigi nende normide kehtivuse ajal on MTA lubanud aastaid isikutel tuua Venemaalt standardpaagis kütust ka mitmeid kordi päevas ning ei ole pidanud vajalikuks seda importi maksustada ei sihtkoha kriteeriumi alusel ega kütusetoomise kaubanduslikule eesmärgile viidates.

73. Kuigi maksusuhteid reguleerivad normid ei ole muutunud, otsustas MTA 2012. aasta juunis muuta radikaalset oma praktikat ning hakata sisuliselt laus-maksustama Venemaalt sõiduki standardpaagis kütuse toomist. Nii nõuab MTA alates käesoleva aasta juunist sõiduki standardpaagis asuva kütuse, mis jääb üle isiku sihtkohta jõudmisest, pealt maksude tasumist muu hulgas nendelt, kes ületavad piiri 1-2 korda kuus, kuid kes ei suuda MTA-le teha arusaadavaks, mis oli nende Venemaal käigu põhjus (vt täpsemalt eespool). Siinjuures selgub mulle esitatud avaldustest, et väga sageli ei usu MTA isiku öeldavat sõidu sihtkohta. Ajakirjanduses avaldatust võib järeldada, et MTA peab võimalikuks isikut isegi karistada, kui hiljem selgub, et isik on oma sihtkohta tollile öelduga võrreldes muutnud.³⁷ Avalduste ja ajakirjanduse, aga ka MTA juhendi pinnalt näib, et n-ö sihtkoha vaidlused on tollipunktides pidevad ning MTA tegevus äärmiselt jõuline ja arrogantne.³⁸

74. MTA on oma praktika muutust põhjendanud vajadusega võidelda ebaseadusliku kütuse müügiga piiräärsetel aladel viitega ka Riigikontrolli 2012. aasta märtsis avaldatud aruandele, kus öeldakse, et „[m]ärkimisväärne osa Eesti piiripunktide töökoormusest kulub selliste sõiduautode ja busside kontrollimiseks, mille piiriületuse peamiseks põhjuseks on tuua sõiduki kütusepaagis Venemaalt odavat kütust Eestisse, et seda müüa. Maksu- ja Tolliameti ligikaudse arvestuse kohaselt moodustavad sõiduautode piiriületused ebaseadusliku kütuseäri eesmärgil ligikaudu viiendiku kõigist piiriületustest. Ameti hinnangul tuuakse Eestisse ebaseaduslikuks müügiks ligikaudu seitse protsenti ametlikult tarbimisse lubatud kütusest. Kui sama kogus oleks

³⁶ Vt arutelumaterjalid Riigikogus. Kättesaadav veebis:

<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou2&op=ems2&eid=37&assembly=10&u=20121003133543>.

³⁷ Vt nt Maaleht veebiversioon 12.07.2012: „Kütusepettur valab paaki vett”;

³⁸ Vt nt Eesti Ekspress 12.07.2012 veebiversioon: „Kagu-Eestis käib sõda”; Postimees veebiversioon 08.07.2012: „Toll ei jäta enne kui kütusevedu piiril lõpeb”; Maaleht veebiversioon 12.07.2012: „Kütusepettur valab paaki vett”.

seaduslikult müüdnud, saanuks riik 2011. aastal täiendavalt aktsiisi- ja käibemaksu enam kui viis miljonit eurot. Riigikontrolli arvates on ebaseaduslik kütuseäri tegelikult mastaapsem. Piiripunktide töötajate hinnangu kohaselt ületab keskmiselt viiest sõiduautost neli piiri selleks, et tuua Venemaalt sõiduki kütusepaagis autokütust. Selliselt Eestisse toodavate suurte kütusekoguste realiseerimine võib olla seotud organiseeritud kuritegevusega.”

75. Olen nõus nii MTA, rahandusministri kui Riigikontrolliga, et ebaseadusliku kütuseäri piiräärsetel aladel on vaja võidelda. Seda tehes ei saa aga ületada põhiseaduse ning Euroopa Liidu õigusega lubatud piire. Lisaks rõhutan, et ka riigi n-ö jõumenetlustes, sealjuures maksumenetlustes, tuleb arvestada inimeste põhiõiguste ja vabadustega ning suhelda inimestega viisakalt.

76. Täpsemalt seob täitevvõimu ja seadusandjat põhiseaduse §-st 10 tulenev õigusriigi põhimõte, mille osisteks on nii halduse seaduslikkuse kui õiguskindluse printsiibid. Õiguskindluse põhimõttest tulenevalt ei tohi muutused MTA halduspraktikas – eriti kui need toimuvad isikutele ebasoodsas suunas – toimuda üldjuhul ootamatult ja üleöö. Need muudatused peavad olema isikute jaoks ettenähtavad, et nad saaksid oma käitumist kohandada.³⁹ Ka Riigikohus on rõhutanud, et juhul, kui haldusorgan soovib kasutusele võtta abinõusid eesmärgiga suunata isikuid õiguspärasele käitumisele, peab isikuid üldjuhul kavandatavatest meetmetest teavitama ning andma neile võimaluse oma käitumist muuta.⁴⁰ Seega võib olla vajalik isikuid halduspraktika eelnevalt teavitada, kui see ei kahjusta kavandatavate abinõude eesmärgi saavutamist.

Täitevvõim peab oma menetluste läbiviimisel arvestama ka põhiseaduse §-st 14 tuleneva isiku põhiõigusega heale haldusele: inimese õigusega sellele, et täitevvõim käituks haldusmenetluse läbiviimisel põhiõigusi austavalt, viisakalt, kiirelt, selgitavalt ning abivalmilt. Eelnevatest põhiseaduse normidest tuleb ühtlasi ka riigiasutuste kohustus tõlgendada õigusakte võimalikult põhiseaduskonformselt – st ühtlasi kohustust rakendada neid viisil, et inimeste õigused ja vabadused oleksid maksimaalselt tagatud.⁴¹

77. Hinnates MTA tegevuse vastavust kütuse maksustamisel piiril ülalkirjeldatud põhiseaduse põhimõtete valguses, tuleb järeldada, et see on vastuolus hea halduse tava ja õiguspärasuse põhimõttega.

Esiteks muutis MTA 2012.a juunis ootamatult oma praktikat kütuse maksustamise osas isikutele ebasoodsas suunas vaatamata sellele, et maksustamise aluseks olevad õigusnormid ei muutunud. Üldjuhul võib haldusorgan muuta oma senist halduspraktikat, kui selgub, et senine praktika on olnud vastuolus kehtiva õigusega. Samas tuleb tähele panna, et praktika muutusest tuleb inimesi teavitada ning senist praktikat ei või asendada uue praktikaga, mis omakorda on vastuolus põhiseaduse ja Euroopa Liidu õigusega. Praegusel juhul ei ole sellest printsiibist kinni peetud: MTA 2012. a juunist rakendatav praktika on vastuolus põhiseaduse ja Euroopa Liidu õigusega (vt selle kohta eelmine peatükk) ning küsitav on ka see, kas inimestele on uut praktikat piisavalt selgitatud.⁴²

Teiseks on mul avalduste ja ajakirjanduse pinnalt tekkinud veendumus, et MTA menetlus nn impordimaksude kohaldamisel ei vasta hea halduse tavale. Esiteks selgub, et menetlust viiakse läbi

³⁹ Vrd analoogselt õigusnormide muutmise kohta RKPJKo 02.12.2004, nr 3-4-1-20-04, p 26.

⁴⁰ Vt RKKKo 27.03.2002, nr 3-3-1-17-02, p 18 ning RKKKo 06.12.2004, nr 3-3-1-53-04, p 13.

⁴¹ RKPJKo 31.03.2011, nr 3-4-1-19-10, p 31.

⁴² Vt ka Riigikontrolli märtsis 2012 avaldatud auditi raportit „Veoste piiriületus Eesti ja Venemaa vahelisel maismaapiiril”, kus on viidatud, et enne juunit 2012 oli Rahandusministeerium ka ise kahtlev kas kehtiv õigusnormistik võimaldab võitlust kütuseäriaga.

jõuliselt ning ebaviisakalt. Tekib arusaam, et MTA soovib põhimõttel „maksu, mis maksab” igasuguse kütusetoomise Venemaalt ära keelata. See aga ei lähe kokku põhiseaduses toodud hea halduse tava põhimõttega. Teiseks on menetlused tollipunktides sageli venivad, kuna MTA ja piiriületaja vahel toimuvad vaidlused piiriületaja sõidu sihtkoha osas, sest MTA ei usu nii mõnigi kord inimese poolt öeldavat sihtkohta ning nõuab, et isik tõendaks oma sihtkohta. Siinjuures tuleb ühest minule esitatud avaldusest välja, et kui isik väitis enda sihtkohaks olevat Leedu, nõudis MTA ametnik, et isik väljuks Eestist teatava konkreetse kontrollpunkti kaudu ja fikseeriks seal oma väljumise Eestist. Kui isik pakkus hiljem selle tõenduseks, et ta käis Leedus, pangakaardiga Leedus teostatud maksete väljavõtteid, siis MTA seda ei aktsepteerinud. MTA nõue, et isik registreeriks oma riigist väljumise maksuvabastuse saamiseks on ühtlasi väga küsitav põhiseaduse liikumis- ja tegevusvabadust puudutavate sätete valguses.

III SOOVITUSED

78. Tunnustades vajadust võidelda piiriäärse ebaseadusliku kütuseäri, kuid rõhutades, et seda saab teha vaid õiguspäraselt ja hea halduse tava järgivalt **soovitan rahandusministril:**

- 1) alгатada alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse § 68 lg 1 muutmiseks eelnõu koostamine eesmärgil tunnistada kehtetuks seal sisalduv sihtkoha viide;
- 2) kaaluda vajadust kehtestada alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduses piirialade elanike osas madalamad maksuvaba kütuse piirmäärad ning alгатada selleks asjakohase eelnõu koostamine. Madalamate piirmäärade kehtestamisel palun arvestada maksunormidele põhiseadusest ja Euroopa Liidu õigusest tulenevate kõrgendatud selguse ja määratletuse nõuetega ning aktsiisi- ja käibemaksuvabastuse direktiivis kehtestatud maksuvabastuse võimaldamise eesmärgiga.

Olukorras, kus piirialade elanike määratlemine tekitab Eestis raskusi, palun Teil analüüsida, kas Euroopa Liidu õigusega oleks kooskõlas alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse täiendamine normiga, mis määratleks, alates mitmendast piiriületuskorrast määratud ajavahemiku (nt kuus) jooksul kehtib eeldus, et kütuse toomine on kaubanduslikku laadi.

Maksu- ja Tolliametil soovitan:

- 3) loobuda kuni alkoholi-, tubaka-, kütuse- ja elektriaktsiisi seaduse muutmiseni seaduse § 68 lõikes 1 nimetatud sihtkohta kriteeriumi kasutamisest maksuvabastuste kohaldamise üle otsustamisel;
- 4) järgida piiril läbiviidavas tollikontrollis hea halduse tava ning õiguspärasuse põhimõtet, sealjuures suhelda inimestega viisakalt ja mitte viivitada tollikontrolli läbiviimisel;
- 5) revideerida oma praktikat kütuse toomise kaubandusliku iseloomu määramisel ja mitte eeldada kütuse impordi kaubanduslikku iseloomu, kui inimene ületab piiri üksnes aeg-ajalt (nt paar korda kuus).

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Indrek Teder