Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Kelis Arro

IMPORDITUD POSTISAADETISTE KÄIBEMAKSUVABASTUSE KAOTAMISEGA SEOTUD HALDUSKOORMUS

Lõputöö

Juhendaja:

Indrek Saar, PhD

Tallinn 2019

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Kolledž/instituut: finantskolledž	Kaitsmise kuu ja aasta: juuni 2019

Töö pealkiri eesti keeles: Imporditud postisaadetiste käibemaksuvabastuse kaotamisega seotud halduskoormus

Töö pealkiri võõrkeeles: Administrative burden related to the abolish of VAT exemption for imported postal parcels

Lõputöö on kirjutatud imporditud postisaadetiste käibemaksuvabastuse kaotamisega seotud halduskoormuse teemal. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 54 leheküljest, sealhulgas 3 lehekülge lisasid. Töös on kasutatud 50 allikat, millele on viidatud kasutades tekstisisest viitamist ehk Harvardi viitamissüsteemi.

Lõputöö probleemiks on asjaolu, et üha aktiivsemalt kasvava e-kaubanduse käibemaksuvabastuse tõttu jääb Euroopa Liidul alla 22-euroste postisaadetiste impordile rakendatava maksuvabastuse tõttu hinnanguliselt 5 miljardit eurot maksutulu saamata.

Töö eesmärk on hinnata ühe imporditud postisaadetise deklareerimisega kaasnevat halduskoormust.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kolmeks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade e-kaubanduse tekkimisest ning arengust, probleemidest seoses piiriülese e-kaubanduse maksustamisega ning halduskoormusest e-kaubanduses. Teises peatükis analüüsitakse imporditud postisaadetiste käibemaksuvabastuse kaotamist, antakse ülevaade halduskoormuse hindamise metoodikast ja analüüsitakse riiklikku postiteenust osutava ettevõtte Eesti Posti halduskoormust.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismetoodikat. Piiriülese e-kaubanduse maksumuudatuste välja selgitamiseks ning tõlgendamiseks analüüsitakse teemakohaseid õigusakte ning viiakse läbi intervjuud. Lisaks viiakse läbi juhtumuuring, mille käigus kogutakse kvantitatiivseid andmeid ning analüüsitakse neid standardkulu mudeli abil.

Uuringu tulemusel selgus, et alla 22-euroste postisaadetiste käibemaksuvabastuse kaotamine suurendaks Eesti Posti halduskoormust 9,37 miljoni euro võrra aastas. Juhul kui 70% kolmandate riikide müüjatest võtaksid kasutusele IOSS-süsteemi, oleks lisanduv halduskoormus oluliselt väiksem – 2,8 miljonit. Analüüsi tulemusel selgus, et ka IOSS-süsteemi 70% kasutusele võtmise korral tuleks postiteenuse ettevõttel aastas deklareerida keskmiselt 978 000 postisaadetist, mis tänase manuaalse süsteemi korral ei oleks võimalik. Seega ei ole manuaalne postisaadetiste deklareerimine seadusemuudatuse korral enam mõeldav.

Analüüsi tulemusel jõudis autor seisukohale, et käibemaksuseaduse muudatusel oleks Eesti Postile suur mõju eelkõige seetõttu, et kehtiv postisaadetiste deklareerimise süsteem on väga manuaalne ning ajakulukas. Autori hinnangul aitaks võimalikku halduskoormust vähendada IOSS- süsteemi kasutuselevõtt vähemalt 70% ulatuses, Eesti Posti postisaadetiste importimise protsessi automatiseerimine ning vastava tarkvara välja arendamine.

Võtmesõnad: e-kaubandus, M-kaubandus, administratiivkulu, standardkulumudel, käibemaksuvabastus

Võõrkeelsed võtmesõnad: e-commerce, M-commerce, administrative burden, standard cost model, VAT exemption

Töö autor: Kelis Arro

Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.

Allkiri:

Vastab lõputöö nõuetele
Juhendaja: Indrek Saar Allkiri:

Kaitsmisele lubatud
Juhendaja: Kerly Randlane Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS 4

1. E-KAUBANDUSE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE 6

1.1 E-kaubanduse kujunemine ning areng 6

1.2 E-kaubanduse käibemaksuga maksustamise probleemid 9

1.3 Halduskoormuse seos maksusüsteemiga ja selle hindamine 13

2. IMPORDITUD POSTISAADETISE KÄIBEMAKSUVABASTUSE KAOTAMINE 23

2.1 Piiriülese e-kaubanduse käibemaksuga maksustamise muudatused 23

2.2 Riikliku postiteenuse osutaja deklareerimise protsess ning halduskoormuse hindamise metoodika 30

2.3 Riikliku postiteenust osutava ettevõtte Eesti Posti halduskoormus 38

KOKKUVÕTE 42

SUMMARY 45

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU 47

Lisa 1 Halduskoormuse eelhindamise kontrollküsimustik 52

Lisa 2 Halduskoormuse küsimustik Eesti Posti kirja- ja tolliteenuse juhile 53

Lisa 3 Halduskoormuse küsimustik Eesti Posti tolligrupi juhile 54

SISSEJUHATUS

E-kaubandus on praeguse aja üks dünaamilisemaid majandussektoreid. Interneti üha laiem levik on loonud olukorra, kus üha enam oste sooritatakse interneti vahendusel. E-kaubandus on kauplemisviis, kus ettevõtja pakub kaupu või teenuseid läbi elektroonse keskkonna. Sellise kauplemisviisi eeliseks on laiem kaupade valik, soodsamad hinnad ning võimalus sooritada ostud kodust lahkumata. Viimase kümnendi trend sellel turul on piiriülene e-kaubandus. Piiriülene e-kaubandus põhineb kaupade müügis klientidele teistest riikidest.

Lõputöö teema on aktuaalne, kuna e-kaubandus on saavutanud väga olulise osa majanduses ning selle populaarsus kasvab iga aastaga üha enam. Seda kinnitab asjaolu, et viimase kümne aasta jooksul on e-kaubandusettevõtete arv Eestis kümnekordistunud (Tiigiste, 2012). Lisaks eelnevale on algatatud käibemaksudirektiivi 2009/132/EÜ ning 2006/112/EÜ muudatuse eelnõud, millega soovitakse ajakohastada lõpptarbijale suunatud piiriülese e-kaubanduse käibemaksuga maksustamist (Nõukogu direktiiv 2009/132/EÜ, 2009; Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006). Muudatused peaksid jõustuma aastal 2021. Kuna e-kaubandus on viimaste aastate jooksul üha enam populaarsust kogunud, siis on sellega kaasnevatest juriidilistest maksuaspektidest arusaamine üha olulisemaks muutunud.

Sisekaitseakadeemias on varem e-kaubanduse maksustamisega seotud probleeme uuritud. Näiteks on Maarja Talvik (2016) oma lõputöös käsitlenud füüsilise isiku e-kaubanduse vahendusel teenitud tulude maksustamist ning Olavi Ottenson (2017) püsiva tegevuskoha määratlemisega seotud küsimusi e-kaubanduses.

Töö uudsus tuleneb 2018. aasta käibemaksudirektiivi muudatuse eelnõust, millega alates 2021. aastast kaotatakse võimalus vabastada alla 22-eurosed imporditavad väikesaadetised käibemaksust. (Euroopa Komisjon, 2016 lk 6) Autorile teadaolevalt ei ole postisaadetiste käibemaksuvabastamisega seotud halduskoormust varasemalt teadustöödes uuritud.

Lõputöö probleemiks on asjaolu, et üha aktiivsemalt kasvava e-kaubanduse käibemaksuvabastuse tõttu jääb Euroopa Komisjoni (2016, lk 2) andmetel Euroopa Liidul alla 22-euroste väikesaadetiste impordile rakendatava maksuvabastuse ning valesti deklareerimise tõttu hinnanguliselt 5 miljardit eurot maksutulu saamata. Maksubaasi suurendamiseks soovib Euroopa Nõukogu (2016, lk 6) kaotada alla 22-euroste posti teel kolmandatest riikidest imporditud väikesaadetiste maksuvabastuse ning maksustada alates

2021. aastast kõik postisaadetised alates esimesest sendist. Selliste muudatuste rakendamine aga võib endaga kaasa tuua halduskoormuse olulise kasvu riikliku postiteenuse pakkujatele, kuna deklareerida tuleb oluliselt enam kaubasaadetisi.

Eelnevast lähtuvalt on lõputöö uurimisprobleemiks püstitatud küsimus, kui suur on riikliku postiteenuse pakkuja postisaadetiste deklareerimisega kaasnev halduskoormus.

Lõputöö eesmärk on hinnata riikliku postiteenust osutava ettevõtte ühe postipaki deklareerimisega kaasnevat halduskoormust riikliku postiteenust pakkuva ettevõtte Eesti Posti näitel.

Selleks, et lõputöö eesmärki saavutada, on püstitatud viis uurimisülesannet:

1. Anda ülevaade e-kaubanduse kujunemisest ja arengust.
2. Analüüsida e-kaubanduse käibemaksuga maksustamise probleeme.
3. Anda ülevaade halduskoormuse hindamisest ning seosest maksusüsteemiga.
4. Analüüsida õiguslikke muudatusi ja muudatusettepanekuid piiriülese e-kaubanduse käibemaksuga maksustamisel Euroopa Liidus ja Eestis.
5. Rakendada standardkulumudelit postisaadetistega seonduva halduskoormuse mõõtmiseks.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismetoodikat. Piiriülese e-kaubanduse maksumuudatuste välja selgitamiseks ning tõlgendamiseks analüüsitakse teemakohaseid õigusakte ning viiakse läbi ekspertintervjuud. Lisaks viiakse läbi juhtumuuring, mille käigus kogutakse kvantitatiivseid andmeid ning analüüsitakse neid standardkulu mudeli abil.

Lõputöö struktuur põhineb püstitatud uurimisülesannetel ning koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kolmeks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade e-kaubanduse käibemaksuga maksustamisest. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade e-kaubanduse tekkimisest ning olemusest ning teises alapeatükis e-kaubanduse maksustamisega seotud aktuaalsetest probleemidest. Kolmandas alapeatükis analüüsitakse halduskoormuse seost maksusüsteemiga ning selle hindamise võimalusi.

Teises peatükis analüüsitakse imporditud postisaadetiste käibemaksuvabastuse kaotamist. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse muudatusi piiriülese e-kaubanduse käibemaksuga maksustamisel. Teises alapeatükis tuuakse ülevaade riikliku postiteenuse osutaja struktuurist ning halduskoormuse hindamise metoodikast. Viimases alapeatükis analüüsitakse riiklikku postiteenust osutava ettevõtte Eesti Posti halduskoormust.

1. E-KAUBANDUSE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

1.1 E-kaubanduse kujunemine ning areng

Globaliseerumine ning interneti üha laialdasem levik on loonud soodsad võimalused rahvusvaheliseks kaubavahetuseks. Piiriülese kaubavahetuse kasv on kogu kaubanduse mahu ning struktuuri osas toonud kaasa suuri muudatusi. Tänapäeval sooritatakse üha enam oste interneti teel kodust lahkumata. Statistikaameti (2016) andmetel on e-kaubanduse omaks võtnud enam kui pooled internetikasutajad ning 2016. aasta andmete kohaselt tellis Eestis aasta jooksul internetist mõne toote või teenuse 65% internetikasutajatest.

Interneti loomise algus ulatub kaugesse minevikku. Tänapäeval laialt tuntud internet kasvas esialgu välja USA valitsuse algatusel. 1957. aastal loodi uurimisprojektide agentuur ARPA, mille eesmärgiks oli saavutada teaduslik ning tehnoloogiline eelis Nõukogude Liidu ees, kes oli just välja tulnud Sputniku satelliidiga. Interneti sünniks võib pidada 1969. aastat, mil saadi tööle esimene proovivõrk, mis kandis nime ARPANET (*Advanced Research Projects Agency Network*) ehk eesti keeles arenenud teaduslike projektide agentuuride võrk. Tollal koosnes see küll veel vaid neljast arvutist, kuid ARPANET-i võib pidada tänapäeva galaktilise internetivõrgu aluseks. (Congressional Digest, 2007) Internet on seega üks tüüpiline sõjaaegne leiutis ning esialgu sellel ärilist eesmärki ei olnud.

Tänaseks on internetist välja kujunenud äri, mis on meie igapäevaelu lahutamatuks osaks. Haigh, *et al.* (2015, p. 144) nendivad, et internet ei hõlma endas enam mitte ainult võrgu riist- ja tarkvara, vaid ka selle üle toimuvat inimtegevust. Autorid lisavad, et tänapäeval on võrku ühendatud telerid, telefonid, arvutid, külmikud, lennukid, majauksed ning koguni autod. Interneti seesugune areng on avaldanud mõju ka kaubandusele. See on soodustanud ostude sooritamist veebi vahendusel ning tekitanud ka vajaduse muudatuste järele kaubanduses. (Haigh, *et al.*, 2015, p. 144) Westberg (2002, p.1) on seisukohal, et ülemaailmne maksukeskkond vajab teistsugust maksustamist ning traditsioonilist maksustamise süsteemi ei ole enam asjakohane kasutada. Chen ja Chang (2003, p. 556) lisavad, et e- kaubanduse tohutu kasv alates 1990. aastate algusest on muutnud kogu jaemüügi infrastruktuuri. Seda seisukohta toetavad ka Maadi jt (2016, p. 484), kes märgivad, et tänu infotehnoloogia arengule tehakse tänapäeva maailmas suuri muudatusi. Autorite arvates on seesugune areng mõjutanud ka äri- ning majanduskeskkonda ning

loonud uue majandusliku ökosüsteemi ja elektroonilise turu, mida nimetatakse e-kaubanduseks.

E-kaubanduse sisu on erinevates allikates käsitletud mitmel eri viisil. Eesti Kaubandustegevuse seaduse § 2 punkt 7 definitsiooni kohaselt on e-kaubandus kauba või teenuse müügiks pakkumine ning müük internetis ilma osapoolte üheaegse füüsilise kohalolekuta (Kaubandustegevuse seadus, 2015). Majandus- ja kommunikatsiooniministeerium (2006, lk 29) käsitleb e-kaubandust kui kõiki arvutivõrgu vahendusel tehtavaid tehinguid ning jagab e-kaubanduse otseseks ning kaudseks:

1. Otsene e-kaubandus – müüdav kaup või teenus on immateriaalne ehk digitaalne ning kohale toimetamine toimub internet teel.
2. Kaudne e-kaubandus – müüdav kaup või teenus on materiaalne ehk füüsiline, kuid kaup või teenus toimetatakse kohale elektroonsel teel või tavavahendite abil (nt kullerteenuse vahendusel).

Kawa ja Zdrenka (2016, p. 63) defineerivad e-kaubandust kui interneti teel tehtud tehingute kogumit. Sellisteks tehinguteks on kõige tihemini ost ja müük. Kuigi kauba ja teenuse eest tasutakse enamasti samuti interneti vahendusel, ei ole see tingimata vajalik. Esialgu 1980-aastate algul toimis elektrooniline kaubandust e-andmevahetuse (*Electronic Data Interchange*) kaudu ning oli kättesaadav vaid suurematele ettevõtetele. Hiljem interneti arenedes sai interneti teel teostatav kaubavahetus kättesaadavaks kõigile. (Kawa ja Zdrenka, 2016, p. 63)

USA-s 2001. aastal läbiviidud uuringust selgus, et kõige populaarsemad interneti teel ostetavad kaubad on raamatud, muusika, CD-plaadid, lennupiletid, arvutid ning arvuti varuosad. Internetiostude plussina mainiti enim hinnaeelist ning mugavust. Samuti lisati, et näiteks arvuti varuosi on internetist lihtsam sirvida ning tihtipeale on internet ainus haruldaste varuosade müügiallikas. (Chen & Chang, 2003, pp. 559-560)

Lisaks interneti uuele rollile on viimasel ajal kiiresti arenenud ka mobiilsete teenuste kui traadita tehnoloogia kasutamine. See on soodustanud M-kaubanduse kiiret arengut. M-kaubandus on teenuste platvorm, mis võimaldab ettevõtjatel ning tarbijatel teha erinevaid kaubandustegevusi kasutades selleks mobiilseadet (Ahmad & Ibrahim, 2017, p. 66). M-kaubandust kui uut suundumust tutvustati juba 2003. aastal. Maamar (2003, p. 254) oli juba siis veendunud, et telekommunikatsioonifirmade järgmine etapp on võimaldada kasutajatel

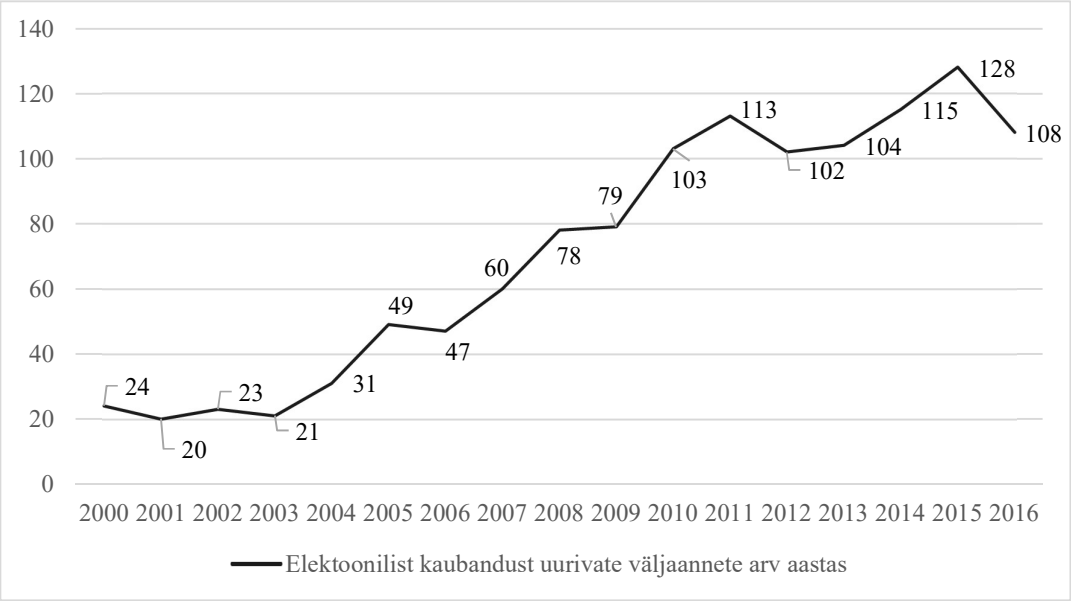
teha ostu ning müügitehinguid traadita võrgu kaudu. Tänaseks on mobiilne kaubandus levinud kogu maailmas. IAB (2016) poolt läbi viidud uuringust selgus, et 19 uuritavas riigis on viimase kuue kuu jooksul keskmiselt 75% mobiilse interneti kasutajatest ostnud oma nutitelefoni või arvuti kaudu toote või teenuse. Samuti selgus uuringust, et mobiilsete ostude juhtivamad turud on Türgi (44%) ning Hiina (42%).

Elektrooniline kaubandus toimib peamiselt ülemaailmsete arvutivõrkude kaudu. Internet on sisuliselt moodustis, kus suuremaid ja väiksemaid kohtvõrke moodustavad arvutid omavahel infot jagavad. See on viinud ülemaailmse võrkude võrgustikuni, kus üksikisikud ja organisatsioonid, mis seda sisaldavad, on üksteisest sõltumatud. Selle süsteemi abil saab ühes kohas asuv arvuti suhelda mis tahes muu arvutiga, mis on samuti võrguga ühendatud, olenemata sellest, kus viimane asub. Nii tekib illusioon, et kõik kasutajad on samas võrgus. Tänu sellele on võimalik teksti-, heli- ning pildifailide vahetamine interneti vahendusel. Tavapäraselt koosneb interneti kaudu toimiv e-kaubandus kolmest osapoolest: internetiteenuse pakkujast, kauplejast ning kliendist. Ostu sooritamiseks interneti teel logib klient internetiteenuse pakkuja vahendusel kaupleja veebisaidile, valib toote, mida soovib osta ning sooritab ostu. Kogu tegevus toimub interneti teel. Vaid materiaalsete toodete ostmisel on vajalik ka füüsiline kättetoimetamine. (Pinto, 2003, pp. 4-5)

Kuigi internetikaubanduse ajalugu on üsna lühike ja esialgu oli selle tähtsus marginaalne, on see täna paljudes riikides üks dünaamilisemaid ja olulisemaid majanduse valdkondi. E-kaubandus on loonud ettevõtetele paremad võimalused konkureerimiseks, laienemiseks ning arenguks. (Kawa & Zdrenka 2016, p. 63) Elektrooniline kaubandus on täna õitsev teadusvaldkond. Tänu info- ja kommunikatsioonitehnoloogia infrastruktuuri edusammudele ning interneti- ja mobiilsideühenduse suurele levikule saavad inimesed erinevaid kaubandustegevusi teha nüüd võrgus. Veebipõhised rakendused ja tegevused on kättesaadavad kogu maailmas ilma geograafiliste ning ajaliste piiranguteta. Elektrooniline kaubandus on osa meie igapäevaelust ning seda kasutavad peaaegu kõik tööstusharud. E-kaubanduse populaarsust tõestab ka teadlaste suurenenud huvi antud valdkonna uurimisel. (Yang, *et al*., 2017, p. 132)

Joonisel 1 on kujutatud elektroonilist kaubandust uurivate artiklite arv 2000. aastast kuni 2016. aasta oktoobrini. Jooniselt nähtub, et kuni 2004. aastani avaldati igal aastal vaid 20-31 elektroonilist kaubandust uurivat artiklit aastas. Alates 2005. aastast suurenes avaldatud artiklite arv järsult, ületades eelnevate aastate artiklite arvuenam kui poole võrra. 2016.

aastaks on elektroonilist kaubandust uurivate artiklite arv aastas võrreldes 2010. aastaga tõusnud 24-lt 108-le, mis on enam kui neljakordne kasv.



Joonis 1. Artiklid elektroonilise kaubanduse kohta aastatel 2000-2016 (Yang, *el al*, 2017; autori koostatud)

Infotehnoloogia areng ning globaliseerumine on muutnud kogu kaubanduse struktuuri ning internetist on välja kujunenud meie igapäevaelu lahutamatu osa. E-kaubanduse kõrval kogub tänapäeval populaarsust ka M-kaubandus ehk kaubandustegevus mobiilsidevahendi abil. Internetikaubanduse kasvavat populaarsust kinnitab ka teadlaste suurenenud huvi internetikaubanduse vastu. E-kaubanduse populaarsuse kasv on loonud klientidele soodsad võimalused ostlemiseks ning ettevõtjatele paremad võimalused konkureerimiseks ning arenguks. Samas on seesugune internetikaubanduse areng muutnud kogu äri-ning majanduskeskkonda, mistõttu on e-kaubandust reguleerivad õigusnormid vananenud ning vajaksid muudatusi.

1.2 E-kaubanduse käibemaksuga maksustamise probleemid

Kõige hiljutisem trend e-kaubanduse turul on piiriülene e-kaubandus. Piiriülene e-kaubandus põhineb kaupade ja teenuse müügis klientidele teistest riikidest. (Kawa & Zdrenka 2016, p. 63) Riikide rahvusvahelise koostöö tugevdamise eesmärgiks on maksimeerida riikide majanduslikke ja poliitilisi huve. Alpagu (2015, p. 134) toob välja riikide rahvusvaheline koostöö kasutegurid, milleks on kaubanduse mahu laiendamine

majanduses, alternatiivide pakkumine tarbijatele ja kauplejatele ning kaupade ja teenuste vaba liikumise võimaldamine. Elektroonilise kaubanduse integreerimine piiriülesesse kaubandustegevusse on aga suur väljakutse. Mitchell & Mishra, (2018, p. 1073) märgivad et elektrooniline kaubandus on keeruline, mitmetahuline ning tekitab riikide vahel palju konflikte seoses interneti reguleerimise ning digitaalse arenguga. Autorite arvates ei ole Maailma Kaubandusorganisatsioon (WTO) just seetõttu suutnud seni lahendada kõiki piiriülese e-kaubandusega seotud küsimusi nagu näiteks andmekaitse, küberjulgeoleku ning tarbijakaitse küsimused.

E-kaubanduse kiire arengu tõttu on tekkinud probleeme ka rahvusvahelise e-kaubanduse käibemaksuga maksustamisel. E-kaubanduse areng on muutnud võimalikuks madala väärtusega piiriülesed tehingud mahus, mis varem oleks olnud mõeldamatu (Svantesson & Clarke, 2010). Maksustamise peamiseks eesmärgiks on koguda finantsvahendeid riigi valitsemiseks. Maksusüsteemid ning maksumäärad mõjutavad nii rahvuslikku kui ka rahvusvahelist majandust. Jones & Basu (2002, p. 36) märgivad, et maksud moodustavad ligikaudu 80% kõikide riikide kogutulust.

Tarbimise maksustamine seejuures on üks riigi tähtsamaid tuluallikaid. Käibemaksu eelkäijaks on läbikäigutasu, mis hiljem arenedes asendus linna või riigi territooriumile sissetoomise või piiriületamise tasuga ehk tolliga. Siseturu kaubavahetust hakati maksuga koormama 1957. aastast, mil kõikide kaupade hinnale hakati lisama kohustuslik lisandsumma ehk käibemaks. Tegemist oli klassikalise käibemaksuga, mis oli oma olemuselt kumuleeruv. See tähendab seda, et maksustati iga tootmise etappi ehk maksustati ka juurde lisatud maksu. (Tammert, 2005, lk 253)

Tänapäeval rakendatakse käibemaksu Eestis ning teistes OECD riikides aga lisandunud väärtuse maksu põhimõttel. See tähendab seda, et iga müügiahela lüli maksab käibemaksu vaid lisandunud väärtuselt ning maks ei kumuleeru. (Tammert, 2005, lk 253-255). Eestis asendati käibemaks lisandunud väärtuse maksuga 1991. aastal, kuid nimetus jäi samaks. Seda tõenäoliselt põhjusel, et käibemaksu kehtestamisel on Eesti võtnud eeskuju Saksamaalt ning saksakeelne nimetus *Umsatzsteuer* tähendabki käibemaksu. (Pulk, 2001 lk 12) Seega on Eestis käibemaksu näol tegelikult tegemist lisandunud väärtuse maksuga ehk mittekumuleeruva maksuga.

Lisandunud väärtuse maksu üks eesmärk on neutraalsus tarbija suhtes. Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõige 2 sätestab neutraalsuse põhimõtte, mille kohaselt peab käibemaks olema proportsionaalne müüdud kauba või osutatud teenuse eest saadud tasuga sõltumata tootmis- ja turustusahela pikkusest (Euroopa Liidu Nõukogu, 2009 lk 9). Lehis (2009, lk 355) märgib, et käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu maha arvamise õigus on omavahel kooskõlas. Ettevõtjatel peab olema õigus sisendkäibemaks maha arvata, kuna käibemaksuga ei koormata mitte ettevõtjaid, vaid tarbijaid.

Üheks olulisemaks põhimõtteks käibemaksu puhul on sihtkohamaa printsiip. See tähendab seda, et kuna käibemaksu puhul on tegemist tarbimismaksuga, siis maksustatakse kaup või teenus üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija. Majanduslikus mõttes on käibemaks kaudne maks, kuna seda ei koguta mitte tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt, kes lisab käibemaksu toote või teenuse hinnale. Sihtkohamaa põhimõtte eesmärgiks on koormata käibemaksuga tarbimist, mitte kauba või teenuse tootmist. Seetõttu tuleb kauba eksportimisel rakendada käibemaksu puhul nullmäära ning käibemaks tasutakse sihtkoha riigis. Seega on kaupade ning teenuste import käibemaksuga maksustatav ning seda samadel põhimõtetel nagu kodumaine kaup. Impordi käibemaks tagab ausa konkurentsi säilimise ning väldib imporditud kauba konkurentsieelist kodumaise toodangu ees. (Lehis, 2009, lk 356).

Erandiks on aga impordi maksuvabastus ehk Euroopa Liidust väljastpoolt soetatud kaubasaadetistele kohandatav erand. Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi 2009/132/EÜ artikli 23-24 kohaselt on käibemaksust vabastatud postimüügi teel imporditud kaubasaadetised väärtusega kuni 22 eurot, välja arvatud alkohol, tubakatooted, parfüüm ja tualettvesi (Euroopa Liidu teataja, 2009). Vastavat tolliseaduse §-le 28 loetakse kaubasaadetiseks saadetist, mis koosneb kaupadest, mis saadetakse samast lähtekohast samalt saatjalt samale saajale samasse sihtkohta sama veodokumendiga (Tolliseadus, 2017). See tähendab sisuliselt seda, et kui tavaliselt maksustatakse tarbimine käibemaksuga alates esimesest sendist, siis kolmandatest riikidest postimüügi teel Euroopa Liitu tellitud kaupade puhul maksustatakse imporditud kaubasaadetised alates 22 eurost ning alla 22-euroseid saadetisi käibemaksuga ei maksustata. Kui kolmandatest riikidest tellitud kauba väärtus ületab 150 eurot, tuleb lisaks käibemaksule tasuda ka tollimaks.

Näiteks juhul kui Eesti ettevõte A soovib kohalikule Eesti kodanikule müüa 20-eurost toodet, tuleb ettevõttel A maksustada kogu toote maksumus Eestis kehtiva 20-protsendilise käibemaksumääraga ehk toote lõpphinnaks kujuneb 24 eurot. Kui aga Eesti kodanik ostab samaväärse 20-eurose toote väljastpoolt Euroopa Liitu ning tellib selle posti teel koju, ei maksustata ostu käibemaksuga, kuna kolmandatest riikidest tellitud kaubasaadetistele, mille väärtus on alla 22 euro kehtib käibemaksuvabastus. Seega kujuneb toote lõpphinnaks 20 eurot.

Esialgu vabastati kolmandatest riikidest posti teel soetatud kaubad käibemaksust, kuna riikide valitsused kartsid, et internetiostude koormamine käibemaksuga pidurdaks interneti arengut. Täna saadakse aga aru, et riik kaotab käibemaksuvabastuse tõttu suuri summasid, kuna internetiostude tegemine on järjest populaarsem ning maksutulude kaotamise vältimiseks tuleb sisse viia muudatusi. Kuna suurem osa riigi tuludest tuleb just maksude näol on riigil seda olulisem leida lahendus e-kaubanduse maksustamiseks ning käibemaksutulude kogumiseks. (Meharia, 2012, p. 31) Jones & Basu (2002, p. 37) on arvamusel, et piiriülese e-kaubanduse osaline maksuvabastus seab sellise tegevusega kohalikud müüjad võrreldes rahvusvaheliste müüjatega ebavõrdsesse olukorda, kuna rahvusvahelised müüjad võivad kasutada käibemaksuvabastust, samas kui kohalikud müüjad on kohustatud käibemaksu maksma igalt müüdud kaubalt. Ka Scanlan (2009, p. 220) märgib, et praeguse süsteemi kohaselt on interneti teel kaupu müüvad ettevõtjad kohustatud koguma ja maksma makse ainult riigis, kus nad on füüsiliselt kohal. Autor selgitab, et kui klient elab riigis, kus internetimüüja füüsiliselt kohal ei ole, lasub nõutud maksude maksmise kohustus ostjal. Kuna see ei ole aga laialdaselt teada ning mittemaksmise tagajärjed ei kujuta tarbijale suuri sanktsioone, jäävadki nimetatud müügid tihti maksustamata. (Scanlan, 2009, p. 220)

E-kaubandus pakub seega maksusüsteemidele tõsist väljakutset. Üleminek füüsiliselt orienteeritud ärikeskkonnalt teadmiste põhisele elektroonilisele keskkonnale tekitab tõsiseid ja olulisi küsimusi seoses maksustamisega. Kogu maailma maksukogujad seisavad silmitsi ülesandega kaitsta oma tulubaasi, takistamata seejuures uute tehnoloogiate arendamist ning äriringkondade kaasamist arenevasse ning kasvavasse e-turgu. Probleem on selles, et riigivälistelt ostjatelt ostmise korral võib riik kehtestada residentidest ostjatele maksu, kuid ei saa kohustada välismaist müüjat maksu sisse nõudma, välja arvatud juhul, kui müüjal on riigis märkimisväärne kohalolek või seos riigiga. (Jones & Basu, 2002, p.

35) Praeguse maksusüsteemi kohaselt maksustatakse seega Euroopast väljaspool asuvaid tarnijaid ning kohalike Euroopa tarnijaid käibemaksuga erinevalt ning see seab kohalikud ettevõtjad välismaiste ettevõtjatega võrreldes kehvemasse positsiooni.

Jones ja Basu (2002, p. 35) on arvamusel, et tõhusa ning õiglase maksusüsteemi loomine ei ole kaugeltki mitte lihtne. Autorid selgitavad lisaks, et ajalooliselt on kaubad olnud füüsilised ning nende kaupade tootmine, turustamine ja tarbimine on olnud kergesti jälgitav ja seega ka lihtsasti maksustatav. Füüsilised kaubad toodeti tootmisettevõtetes, saadeti hulgimüüjatele ja pakendati jaemüüjatele, kes omakorda müüsid kauba edasi tarbijale. Ülemaailmne e-kaubandus aga muudab kauba piiriülese liikumise vähem läbipaistvamaks ning annab nii eraisikutele kui ka ettevõtetele võimaluse kasutada riikidevahelisi maksude erinevusi või koguni võimaluse makse täielikult vältida. Sevin (2014, p. 250) on arvamusel, et tarbijatele võib interneti teel tellitud kaupade käibemaksu maksmisest vabanemine tunduda maksuparadiisina, kuid asja tumedam pool on asjaolu, et riigil jääb oluline osa käibemaksutulu saamata, mis omakorda mõjutab riigi poolt pakutavate teenuste kvaliteeti. E-kaubandus ja globaliseerumine panevad seega traditsioonilised maksusüsteemid tõsiselt proovile.

Tänu ülemaailmsele globaliseerumisele on järjest populaarsem piiriülene e-kaubandus. Interneti seesugune areng võimaldab tänapäeval ostude sooritamise kodust lahkumata ning riigipiire tundmata. Piiriülese kaubanduse kiire kasv on aga tekitanud küsimuse, kuidas oleks õiglane seda maksustada. Praeguste rahvusvahelise e-kaubanduse maksustamist reguleerivate õigusaktide suurimaks miinuseks on kolmandate riikide ettevõtjate konkurentsieelis ning käibemaksusüsteemi lihtne petmise võimalus, millega Euroopa Liit kaotab igal aastal suuri maksutulusid. Eesmärgiks on ühtne ning konkurentsivaba õigusloome rahvusvahelisele e-kaubandusele.

1.3 Halduskoormuse seos maksusüsteemiga ja selle hindamine

Riigi õiguskeskkond mõjutab oluliselt selles riigis tegutsevate ettevõtjate ettevõtlustegevust ning seeläbi ka tegevusega kaasnevaid kulusid. Mida lihtsam on ettevõtte asutamine ning mida väiksemate kuludega seda on võimalik toimivana hoida, seda atraktiivsem on see potentsiaalsele ettevõtjale, kuna nii jääb ettevõtjal rohkem aega ja raha, mida panustada oma ettevõtlusesse. See omakorda aitab kaasa majanduse elavdamisele

ning uute töökohtade loomisele. Seega mõjutab kulude vähendamine positiivselt kogu majandust.

Iga maksusüsteemi rakendamine tekitab kulusid. Ettevõtetele tekkivad kulud võib suures plaanis jagada kolmeks: otsesed finantskulud, nõusolekukulud ning pikaajalised kulud. Ettevõtte finantskulud on konkreetsed maksed, mida ettevõte teeb valitsusele või pädevale asutusele. Sellisteks kuludeks võivad olla näiteks haldustasud, maksud ning loa taotlemise tasu. Pikaajalised kulutused on ettevõtte kulutused äritegevusele. Sellisteks kuludeks võivad olla kulud uute toodete ostmisele, turustamisele ning logistikale.

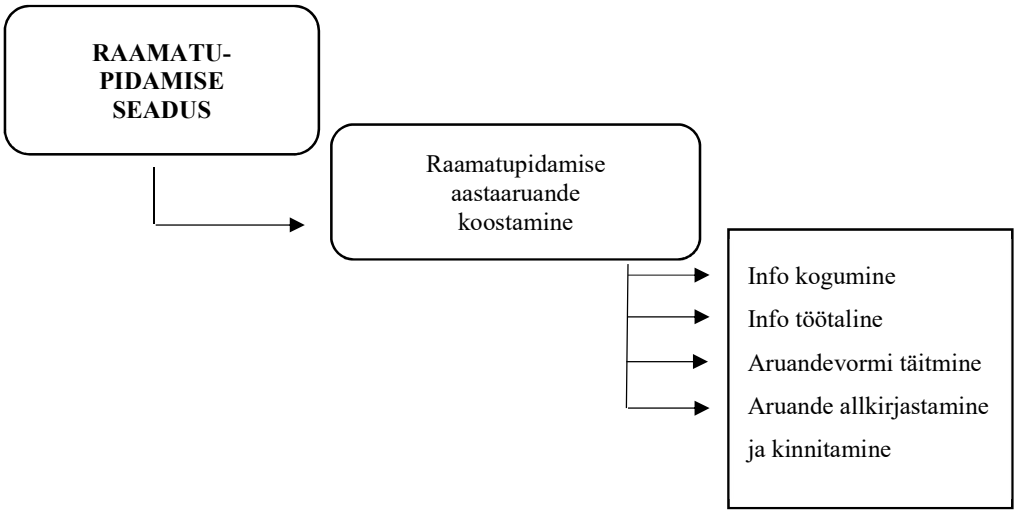
Kõiki ülejäänud kulutusi, mis maksumaksjal maksusüsteemi rakendamisega võivad tekkida, nimetatakse nõusolekukuludeks. Ettevõtte nõusolekukulud on kaudsed kulutused ehk kulutused, mis kaasnevad maksumaksjal maksukohustuse täitmisega. Sellisteks kuludeks on näiteks ajakulu maksudeklaratsioonide täitmisel, palgakulu ning psühholoogilised kulud nagu näiteks stress. (OECD, 2004, p. 6) Nõusolekukulud omakorda jagunevad kaheks (OECD, 2004, p. 7):

1. Kulutused, mida ettevõte teeb vabatahtlikult ehk olenemata õigusaktide nõuetest.
2. Kulutused, mida ettevõte teeb vaid õigusaktidest tulenevate nõuete täitmiseks.

Seega kaudseid kulutusi, mis ettevõttel õigusaktide rakendamisega võivad tekkida, nimetatakse nõusolekukuludeks. Nõusolekukulud võivad olla vabatahtlikud ehk sellised kulutused, mida ettevõtja teeks ka juhul, kui õigusaktide järgimine seda ei nõuaks. Selleks võivad olla näiteks kulud ärijuhtimisele, mis ei ole regulatiivsete nõuete täimiseks vajalikud. Enamik nõusolekukulusid on aga nö sunnitud kulud ehk ettevõtja kannab neid kulusid vaid õigusaktidest tulenevate nõuete täitmiseks. (OECD, 2004, p. 7) Käesolevas töös keskendutakse nõusolekukuludele ehk kulutustele, mis kaasnevad maksumaksjal maksukohustuste täitmisega.

Õigusaktide rakendamisega kaasnevaid nõusolekukulusid ettevõtjale, mis tekivad õigusaktiga nõutud informatsiooni haldamisel ja edastamisel riigile või kolmandatele osapooltele nimetatakse halduskoormuseks. Halduskoormus on seega üks nõusolekukulude alaliik, mida ettevõtja kannab õigusaktidest tulenevate infonõuete täitmiseks. (OECD, 2004, p. 7)

Jooniselt 2 nähtub halduskoormuse tekkimist raamatupidamisseaduse alusel. Raamatupidamisseaduse § 4 p 4 kohustab kõiki raamatupidamiskohustuslasi esitama igal majandusaastal raamatupidamise majandusaastaaruande (Raamatupidamise seadus, 2002). Selleks, et raamatupidamise aastaaruannet koostada, tuleb ettevõttel koguda erinevat infot, kogutud infot töödelda, täita aruandevorm ning aruanne ka allkirjaga kinnitada. Seega tekitab õigusakti alusel nõutud informatsiooni kogumine, töötlemine ning riigile edastamine kulusid, mida võimegi nimetada halduskoormuseks.



Joonis 2. Näide halduskoormuse tekkimisest raamatupidamisseadusest tulenevate nõuete alusel (Sihver, 2007, autori koostatud)

Konsa (2005) hinnangul on halduskoormuse peamisteks allikateks:

1. Õigusaktid, mis lähtuvad suurtest ja keskmise suurusega ettevõtetest.
2. „Halbadele“ ettevõtetele loodud regulatsioonid.
3. Kiirustades ja avaliku surve all loodud lahendused.
4. Liiga detailse ning mahuka informatsiooni nõudmine ettevõtjatelt.
5. Vastuolud erinevate riigiasutuste regulatsioonides.

Eichfelder ja Vaillancourt (2014, p 112) käsitlevad kulukat õigusaktidest tulenevate nõuete täitmist tõhususe seisukohast lausa majandusressursside raiskamisena, kuna need nõuded suurendavad nii eraisikute kui ka ettevõtjate tegelikku maksukoormust, suurendamata seejuures valitsuse tulusid. Seega ei ole halduskoormuse puhul tegemist mitte riigile tasutud maksu või lõivuga, vaid sellega kaasnevate aruannete täitmisele ning andmete

kontrollimisele kulunud ressurssidega. Aega ja raha kulub aga mistahes kohustuste täitmiseks ning teatud ulatuses on halduskoormus vajalik ja vältimatu. Negatiivseks halduskoormuseks saab liigitada aga koormust, mis tuleneb ebaproportsionaalsetest, mitte eesmärgipärastest ning läbipaistmatutest nõuetest, mille tõttu ettevõtted kulutavad oma ressursse ebaefektiivselt. (Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2010, lk 5) Seega ei peaks halduskoormust alati kui negatiivset terminit kirjeldama. Halduskoormust saab vähendada seades ettevõtetele vaid eesmärgipäraseid kohustusi, kuid täielikult vältida ei ole seda võimalik.

Olgugi, et halduskoormust täielikult vältida ei saa, peavad paljud ettevõtjad seadusandlust ning bürokraatiat siiski oluliseks arengut pidurdavaks teguriks. Selleks, et soosida ettevõtlust ning ettevõtlikkust, peavad kõik seadusandlusest ettevõtlusele lähtuvad mõjud olema läbimõeldud ning põhjendatud ja asjaajamine lihtne ja kiire. Õigusaktide põhjendamatu negatiivse mõju vähendamiseks ettevõtlusele lihtsustatakse ettevõtlust puudutavaid õigusakte ning uutele väljatöötatavatele õigusaktidele rakendatakse õigusaktide mõjude analüüsi, mille käigus hinnatakse vastava õigusakti täitmisest ettevõttele tekkivat halduskoormust. (Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2010, lk 3) Halduskoormuse hindamise olulisus tõusis päevakorda 2007. aastal majanduskasu ja tööhõivet käsitleva Lissaboni strateegiaga, mille peamine eesmärk oli tõsta Euroopa Liidu rahvusvahelist konkurentsivõimet. Lepingu kohaselt on parim vahend konkurentsivõime säilitamiseks halduskoormuse piiramine. Halduskoormuse vähendamise programmi kohaselt on tähtis on mõõta ettevõtete teavitamiskohustusega seotud kulusid ning kaotada liigsed nõuded. (Euroopa Ühenduste Komisjon, 2009, lk 2)

Ettevõtete halduskoormuse hindamiseks on tänapäeval kõige laialdasemalt kasutusel Hollandis välja töötatud standardiseeritud kulumudel (*standard cost model*). Metoodika rakendamine hõlmab endas erinevaid tegevusi. Esimese sammuna tehakse kindlaks kõik õigusaktidest tulenevad kohustused ning seejärel intervjueeritakse kohustuste täitjaid. Intervjuude käigus tehakse iga kohustuse puhul kindlaks, kui palju aega selle kohustuse täitmiseks kulub. Seesugune tegevuspõhine mõõtmine võimaldab mõõta halduskoormuse mahtu peamiselt nelja järgneva komponendi abil: õigusaktide täitmisega kaasnev rahaline kulu, ajaline kulu ning kohustust täitvate ettevõtete arv ning kohustuse täitmise sagedus. (OECD, 2004, pp. 8-9)

Halduskoormuse hindamise eesmärgiks on hinnata õigusaktidest tuleneva infokohustuse täitmisest tulenevat rahalist kulu. Halduskoormuse kulu arvesse võttes on võimalik optimeerida seaduse rakendamisega seotud kulusid ning seeläbi vähendada halduskoormust. Halduskoormuse kulude arvestamine annab võrreldavad andmed halduskoormuse suuruse hindamiseks, probleemi tuvastamiseks, optimeerimiseks ja statistika tegemiseks. See annab võimaluse selgitada, miks konkreetset algatust või õigusakti vaja on, parandada poliitikavaldkondade sidusust ning vajadusel aitab ka ära hoida mittevajalikku riigipoolset sekkumist. (Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2010)

Standardkulumudeli rakendamisel eristatakse viit erinevat etappi (Sihver, 2007; OECD, 2004, pp. 8-9):

1. Infokohustuste tuvastamine ja küsimustiku koostamine
2. Infokohustuse täitjatest segmentide moodustamine
3. Intervjuude läbiviimine
4. Tulemuste standardiseerimine
5. Rahalise kulu leidmine arvutuste teel

Halduskoormuse hindamiseks tuleb kõige esimese etapina teha kindlaks erinevad seadusest tulenevad infokohustused ning sõnumid. Infokohustuste põhjal koostatakse infokohustuse täitmise aja- ja rahakulu hindav küsimustik, mis koosneb üldisest sissejuhatavast osast ning spetsiifilisest eriosast. Sissejuhatav küsimustik põhineb uuritava seaduse reguleerimisalal ning eripäradel ning selle abil kogutakse üldinformatsiooni ettevõtte tegevusala, töötajate arvu, juriidilise vormi ning muude infokohustuse täitmisega kaasnevate kulude selekteerimise kohta. Küsimustiku spetsiifilises osas kogutakse andmeid seadusest tulenevate infokohustuste täitmisele kuluva aja, sageduse ning infokohustuse täitja ametiala kohta. Kuna uuritav informatsioon on väga detailne on tähtis, et valdkonna spetsialistid vaataksid üle nii infokohustuste nimekirja kui ka küsimustiku. (Majandus-ja Kommunikatsiooniministeerium, 2005, lk 6).

Kaardistatud infokohustuste alusel moodustatakse ettevõtetest segmendid nii, et oleks kaasatud piisav arv kõikide infokogujate täitjaid. Segmenteerimise aluseks võib võtta tegevusvaldkonna või ettevõttele teatud iseloomulikud tunnused. Tegevusvaldkonna järgi võib üks ettevõte kuuluda ka mitmesse segmenti ja täita samu infokohustusi. Iseloomulike tunnuste alusel segmenteerides võib segmenteerimise aluseks võtta näiteks ettevõtte

suuruse ning sellisel juhul ei kattu erinevate ettevõtte gruppide poolt täidetavad infokohustused. (Justiitsministeerium ja Riigikantselei, 2012, lk 59). Oluline on, et kogu valimit oleks võimalik võrrelda kindlate aspektide osas nagu infokohuste täitmisviisid, andmete töötlemisvõimalused, infokohustuse täitja, ettevõtte asukoht ning ettevõtte suurus. (Sihver, 2007)

Kolmanda etapina viiakse läbi intervjuud infokohustuse täitjate ning ekspertidega. Kolmanda etapi eesmärgiks on ettevõtetelt sisendi kogumine seadusest tulenevate infokohustuste täitmise kohta. (Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2005, lk 9) Intervjuude käigus kogutakse infot infokohustuste täitmisele kuluva aja, täitmise sageduse ning täitja ametikoha kohta. Eelistada tuleks suulist intervjuud ning soovitatakse teha ka prooviintervjuu, mille tulemuste põhjal on võimalik küsimustikku parandada. Intervjueeritakse töötajat, kes konkreetselt ülesandeid täidab, mitte ülemust. (Justiitsministeerium ja Riigikantselei, 2012, lk 59). Küsimuste põhjal peaks selguma intervjueeritava (Justiitsministeerium ja Riigikantselei, 2012, lk 59).:

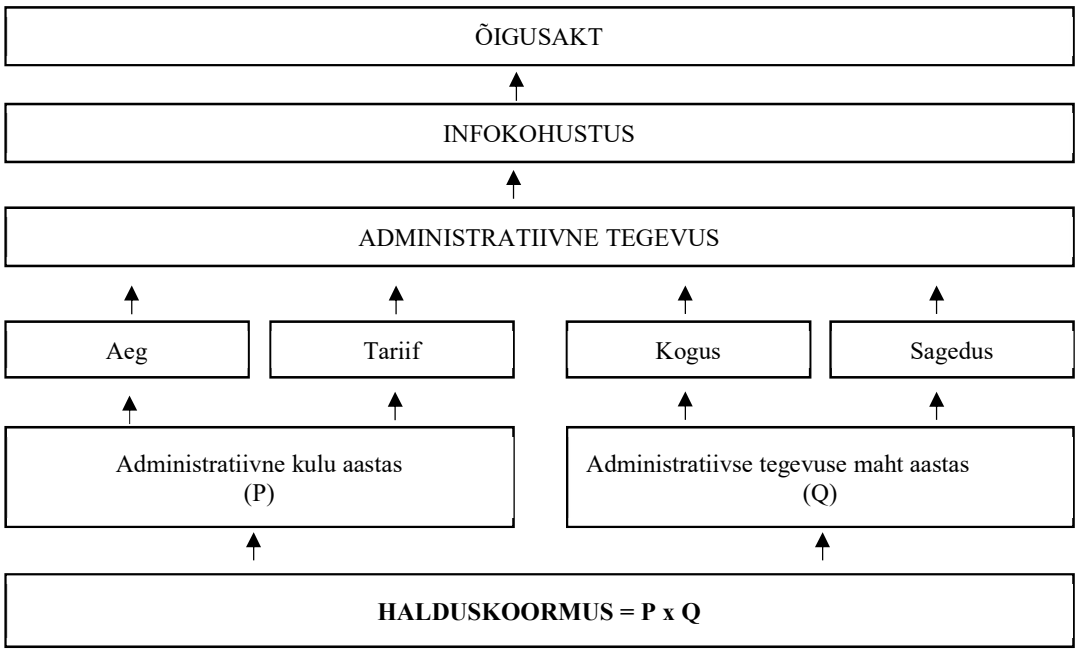
1. ametiala (palgainfo jaoks);
2. infokohustuste ühekordse täitmisega seonduv ajakulu;
3. infokohustuste täitmise sagedus (kui pole seadusega kindlaks määratud);
4. kasutatavaid infotöötlemise viis;
5. probleemide kirjeldamine ning tagasiside rakendusasutusele.

Standardkulumudeli rakendamise neljanda etapina tuleb saadud tulemused standardiseerida. See tähendab, et saadud tulemuste põhjal hinnatakse keskmise ettevõtte ajakulu konkreetse infokohustuse täitmiseks. (Justiitsministeerium ja Riigikantselei, 2012, lk 59). Standardiseerimise tulemusena peaks tekkima andmebaas, kus sisaldub infokohutuse täitmise aeg, palgakulu, infokohustuste täitmise sagedus ning täitjate arv. (Sihver, 2007) Palgakulu arvestamisel lisatakse palgakuludele sotsiaalmaks, üldkulud ning materjalikulud. Kuna Eestis pole üldkulusid hinnatud, on halduskoormuse hindamise pilootuuringute grupp heaks kiitnud Taani ja Rootsi praktika, mille kohaselt lisatakse palgakuludele fikseeritud kuludena 25% palgakuludest. (Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2005, lk 11)

Viimase viienda etapina arvutatakse nelja komponendi korrutamisel välja halduskoormus ehk infokohustuste täitmisele kuluv aeg rahalisse väärtusesse hinnatuna. Selleks korrutatakse omavahel infokohustuse täitja palgakulu, infokohustuse täitmiseks kuluv aeg,

infokohustust täitvate ettevõtete arv ning infokohustuste täitmise sagedus. Sihver, 2007; OECD, 2004, p. 8)

Halduskoormuse mõõtmiseks (vt joonis 3) korrutatakse omavahel administratiivse tegevuse kulu administratiivse tegevuse mahuga aastas. Administratiivse kulu leidmiseks korrutatakse omavahel tegevusele kulunud aeg ning tariif ehk palgakulu. Administratiivse tegevuse leidmiseks korrutatakse tegevuse kogus ehk mitu ettevõtjat tegevust sooritas ning sagedus mitu korda tegevust korrati. Näiteks oletame, et firma X kulutab administratiivsele tegevusele 3 tundi (aeg) ning ettevõtja töötaja tunnitasu on 10 eurot (tariif). Sellisel juhul on administratiivse tegevuse kuluks aastas 30 eurot. Juhul kui antud administratiivne nõue kehtib näiteks 100 000 ettevõtjale (kogus), kellest igaüks peab tegevust täitma 2 korda aastas (sagedus), siis oleks administratiivse tegevuse maht aastas 200 000 eurot. Halduskoormuse hindamise valemi järgi oleks halduskuluks seega 200 000 · 30 = 6 000 000 eurot. Seega selgub, et standardkulumudeliga on võimalik üsna täpselt välja arvutada õigusaktide täitmisest tulenevaid kulutusi ettevõtjatele. Seejuures tuleb aga arvestada, et tegemist on hinnangulise kuluga.



Joonis 3. Halduskoormuse mõõtmise valem (Sihver, 2007, autori täiendustega)

Sihver (2007) tõdeb, et standardkulumudelit kasutatakse halduskoormuse hindamisel üha enam. 2007. aastal Euroopa Komisjoni poolt välja antud halduskoormuse vähendamise programmi kohaselt olid liikmesriigid kohustatud mõõtma halduskoormust nende jaoks

tähtsates valdkondades. (Euroopa Ühenduste Komisjon, 2009, lk 7) Eestis on alates 2004. aastast hinnatut käibemaksuseaduse, palgastatistika, transpordilitsentside, struktuurifondide ning töölepinguseadusega seonduvat halduskoormust ning on tõdetud, et standardkulumudel on praktikas rakendatav.

Tabel 1. Eesti halduskoormuse hindamise uuringud aastatel 2005-2007 (Sihver, 2007, autori koostatud)

	Uuringu läbiviimise aeg (aasta)	**Halduskoormus (krooni/aastas)**	**Uuringu maksumus (EEK)**
Käibemaksuseadus	2005-2005	243 mln krooni	204 000
Palgastatistika	2004-2005	70 mln krooni	250 000
Transpordilitsentsid	2006	4,3 mln krooni	22 000
Struktuurifondide rakendamisega seonduv halduskoormus	2006	25 mln krooni	77 000
Töölepinguseadus	2006-2007	146 mln krooni	200 000

Tabelis 1 on välja toodud Eestis läbiviidud halduskoormuse hindamise uuringute maksumus ning hinnatud rahalist halduskoormust. Uuringutest selgub, et kõige suurema halduskoormusega on palgastatistika koostamist reguleerivate õigusaktide täitmine (250 000 krooni). Palgastatistikale järgneb maksumuselt käibemaksuseadus 204 000 krooniga ning kolmandana on töölepinguseadusest tulenevate nõuete järgimine (200 000 krooni).

Seaduseelnõude seletuskirjade mõjude hindamise osas viidatakse järjest enam halduskoormuse taseme muutumisele, mis kavandatava muudatusega võib kaasneda. Ka Eesti 2014-2020 aasta ettevõtluse kasvustrateegia ühe eesmärgina on välja toodud riigi ja ettevõtja suhtluse vähendamine läbi halduskoormuse vähendamise. Eriti pööratakse tähelepanu just riikliku e-kaubanduse keskkonna arendamisele (Majandus- ja

Kommunikatsiooniministeerium, 2013). Lisaks sellele on 2018. aasta märtsis majandus- ja taristuministri eestvedamisel ning nelja ministri koostöös algatatud ka halduskoormuse vähendamise projekt „Nullbürokraatia“, mille eesmärk on vähendada bürokraatlikke nõudeid ettevõtjatele riigiga suhtlemisel ning muuta bürokraatia vähendamine püsivaks eesmärgiks. (Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2018) Projektist „Nullbürokraatia“ on välja kasvanud Maksu- ja Tolliameti, Statistikaameti ja Eesti Panga ühine projekt „Aruandlus 3.0“, millega vähendatakse ettevõtja koormust palga ka tööjõuandmete esitamisel. Projekti raames töötatakse välja süsteem, mis võimaldab eelnimetatud andmete automaatse esitamise majandusarvestusest. (Maksu- ja Tolliamet, 2012c)

Lisaks on Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium (2011) Eesti ametnikele loonud halduskoormuse hindamise veebikeskkonna. Veebikeskkonnas oleva kalkulaatori abil võivad nii ametnikud kui ka muud huvilised arvutada kui suurt ajalist ja rahalist kulu erinevad toimingud selle täitjale tekitavad. Lisaks sellele võimaldab kalkulaator salvestada ja töödelda arvutusi ning mõõdetud halduskoormuse andmeid, koostada hetkeseisu kajastavaid raporteid ning otsida andmeid varasemalt salvestatud arvutuste ja mõõtmiste hulgast. Seeläbi on võimalik paremini hinnata erinevate toimingute põhjendatust ning analüüsida erinevaid vähekoormavamaid variante seadusandlikuks reguleerimiseks.

Sihver (2007) toob standardkulu mudeli rakendamise plussidena välja lihtsa metoodika, eksperthinnangutel põhineva teooria ning erinevate osapoolte kaasamisest saadava vahetu tagasiside ning sellest tuleneva legitiimsuse ning usaldusväärsuse. Siiski leiab autor, et mudelil on ka mitmeid kitsaskohti nagu näiteks väike valim, mitteesinduslikud tulemused ning tulemuste hinnangulisus. Lisaks eelnevale on standardkulumudeli rakendamine ressusrsimahukas ning piiritletud, mistõttu ei tasuks halduskoormuse hindamist standardkulu mudeli abil üle tähtsustada.

Iga maksusüsteemi rakendamine toob endaga kaasa kulusid. Efektiivse ja atraktiivse majanduskeskkonna tagamise seisukohalt on oluline halduskoormuse hindamine õigusloome protsessis. Halduskoormuse all mõistetakse bürokraatiakulusid ettevõtjatele, mis tekivad õigusaktide täitmisest tulenevaid infonõudeid täites. Lihtne ja kiire asjaajamine ning arusaadavad õigusaktid soosivad ettevõtlust ning ettevõtlikkust, seetõttu suunatakse üha enam ressursse õigusaktide loomisel või muutmisel tekkiva halduskoormuse mõõtmisele. Halduskoormust on võimalik mõõta Hollandis välja töötatud standardiseeritud

kulumudeli abil. Koormuse mõõtmiseks selgitatakse välja õigusaktide täitmisele kulunud aeg, palgakulu, sagedus ning ettevõtete arv. Komponentide korrutamisel leitakse halduskoormus rahalises väärtuses. Seesugune hindamine võimaldab läbi seadusloome ära hoida ning vähendada seadusandlusest tulenevat halduskoormust.

2. IMPORDITUD POSTISAADETISE KÄIBEMAKSUVABASTUSE KAOTAMINE

2.1 Piiriülese e-kaubanduse käibemaksuga maksustamise muudatused

Globaliseerumine ning tehnoloogia areng on loonud soodsad võimalused piiriülese e-kaubanduse arenguks. Üleilmsed muutused on aga oluliselt mõjutanud riigi võimalust tarbimist maksustada. Käibemaks peaks aga hõlmama kõiki kaupu ja teenuseid kõigil müügitasanditel ning kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt.

Hindamaks võimalike õigusaktide muutmise mõju ettevõtja halduskoormusele, on vajalik selge ülevaate saamine kehtivast õiguskorrast ning planeeritavate muudatuste mõistmine. Selleks, et hinnata võimalikku halduskoormuse kasvu ning halduskoormuse mõõtmise vajalikkust, analüüsitakse piiriülese e-kaubandusega seotud kehtivaid õigusakte ning planeeritavaid muudatusi.

Kehtiva käibemaksuseaduse § 17 lg 1 punkt 9 kohaselt kohaldatakse imporditud kaubasaadetistele, mille hind koos saatmiskuludega ei ületa 22 eurot, käibemaksuvabastust (Käibemaksuseadus, 2003). Sisuliselt tähendab see seda, et alla 22-euro väärtuses kaupa saab kolmandatest riikidest posti teel soetada käibemaksuvabalt. Üle 22-eurosed kolmandatest riikidest Euroopa Liitu imporditavad saadetised tuleb sihtkohariigis deklareerida ning nendelt tuleb tasuda käibemaks. Lisaks eelnevale on Käibemaksuseaduse § 17 lg 1 p 10 kohaselt käibemaksust vabastatud ühelt füüsiliselt isikult teisele füüsilisele isikule saadetud kaubad, mille väärtus ei ületa 45 eurot ehk teisisõnu posti teel edastatavad kingitused. (Käibemaksuseadus, 2003)

Rahvusvaheline kaubavahetus suurendab ühelt poolt kliendibaasi, teisalt aga suureneb suure tõenäosusega ka halduskoormus, kuna piiriülene kaubavahetus eeldab erinevate riikide tolliformaalsuste täitmist ning käibemaksu kogumist ja deklareerimist. Praeguse e-kaubandust reguleerivate käibe- ning tollieeskirjade miinuseks on eeskirjade keerukus. Rahvusvahelist kaubavahetust reguleerivates õigusaktides on palju erandeid ning kõikide regulatsioonide järgimine pärsib postiteenust osutavate ettevõtete ettevõtlikkust. Deloitte (2016, lk 61) toob oma uuringus välja, et praegu on väikesaadetiste käibemaksuvabastuse ja tollilimiidi kombineeritud korras kasutusel kolm erinevat režiimi:

1. Sõltuvalt kauba väärtusest ei tasuta ei käibemaksu ega ka tollimaksu (kaubad, mille väärtus jääb alla 10 või 22 euro).
2. Sõltuvalt kauba väärtusest tasutakse ainult käibemaksu (kaubad, mille väärtus jääb 22-150 euro piiridesse).
3. Sõltuvalt kauba väärtusest tasutakse nii käibemaks kui ka tollimaks (kaubad, mille väärtus on üle 150 euro).

Paljude erinevate süsteemide järgimine on postiteenust pakkuvale ettevõttele ajamahukas ülesanne, kuna kõik saadetised on vaja maksustamise alusel sorteerida. Mida enam saadetisi tuleb sorteerida ning kontrollida, seda suurem on ka ettevõtete ajakulu, mida rahalisse väärtusesse hinnatuna saamegi lugeda halduskoormuseks.

Kõikide kolmandatest riikidest Euroopa Liitu imporditavate kaupade kohta tuleb esitada info elektrooniliselt enne kauba Euroopa Liitu jõudmist. Selleks täidetakse sõltuvalt kauba väärtusele ning kaalule elektrooniline vorm (vorm CN 22 või CN 23). Kui eelnev info ei ole kättesaadav, siis kaupa Euroopa Liidu territooriumile ei lubata. Postioperaatorile on elektrooniliselt täidetud CN vormi põhjal kättesaadav järgmine info: saatja nimi, aadress, tolli viitenumber; saaja nimi, aadress; saadetud kaupade info (detailne sisu kirjeldus, kogus, kaal, väärtus ja lähteriik); eseme kategooria (kingitus, dokumendid, kaubanduslik näidis, tagastatav kaup, muu); päritolu kontor, postitamise kuupäev. (Rahandusministeerium, 2018)

Postisaadetiste sorteerimise ning deklareerimise eest vastutab Eestis riiklikku postiteenust osutav ettevõte Eesti Post. Postiteenuse tegevust reguleerib Eestis Postiseadus. Rahvusvahelist postiteenust reguleerib Ülemaailmne postikonventsioon ning ülemaailmne Postiliit. Postiteenust osutavate ettevõtete kohustuseks on edastada kogu CN-vormil sisalduv info tollile, kes teostab postisaadetiste deklaratsioonides sisalduva teabe õigsuse, dokumentide olemasolu ning autentsuse kontrolli (Universal Postal Union, 2014, p. 41). Vastavalt tolliseadustiku (2013) artikli 46 punktile 2 teostatakse nii pistelist kontrolli kui ka riskianalüüsi. Riskianalüüs põhineb elektrooniliste andmetöötlusvahendite abil läbi viidud riskianalüüsidel. Analüüsi eesmärk on riskide kindlaks määramine ja hindamine ning vajalike vastutusmeetmete välja arendamine. (Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, 2013)

Kuna kehtivate õigusnormide kohaselt ei maksustata alla 22-euroseid kolmandatest riikidest imporditud postisaadetisi käibemaksuga, siis deklareeritakse need pakid Maksu- ja Tolliameti (2018a) juhiste kohaselt suuliselt ning nendelt pakkidelt jääb riigil käibemaksutulu saamata. Suuline deklareerimine tähendab sisuliselt seda, et alla 22- euro väärtuses pakid sorteeritakse välja, paki andmed registreeritakse vaid andmebaasi ning väljastatakse seejärel koheselt kliendile. Kirjalikku deklareerimist ei toimu. Seega on alla 22-euroste postisaadetiste käsitlemise ajakulu minimaalne. Üle 22-euro väärtuses pakkide puhul tuleb esitada kirjalik deklaratsioon (Maksu- ja Tolliamet, 2018a). Maksu- ja Tolliameti (2018a) andmetel on võimalik postisaadetised käibemaksuga deklareerida ise e-tolli kaudu elektrooniliselt tollideklaratsioonide töötlemise infosüsteemis Complex või kasutada deklareerimiseks tolliagentuuri abi. Erandkorras on võimalik deklareerida esitades digitaalselt allkirjastatud tollideklaratsiooni või täites tollideklaratsioonivormi kauba asukohajärgses tolliasutuses. (Maksu- ja Tolliamet, 2018a) Kuna tolliseadustiku artikli 46 punkti 2 kohaselt kontrollib toll pakkide väärtust vaid pisteliselt on suur risk, et käibemaksutulu jääb saamata ka vale hinnaga deklareeritud pakkide pealt (Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EL) nr 952/2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik, 2013).

Tänaseks on piiriülene kauplemine eraisikute jaoks muutunud igapäevaseks tarbimise osaks. Sõle (2017) andmetel jääb Euroopa Liidul kaubasaadetiste impordil rakendatava 22-eurose maksuvabastuse tõttu vähemalt 1 miljon eurot maksutuluna saamata. Lisaks jääb Euroopa Liidul hinnatavalt umbes 4 miljardit eurot maksutulu saamata madaldatud pakiväärtuse või valesti kingitustena deklareerimise tõttu. Praeguse alla 22-euro väärtuses väikesaadetiste impordile rakendatava käibemaksuvabastuse tõttu on praeguse süsteemi petmise tõenäosus vahele jäämiseta väga kõrge, kuna postisaadetiste väärtust ning deklareerimise õigsust kontrollitakse vaid pisteliselt. Lisaks hinnatud 4,1 miljardile eurole maksutulu mitte laekumisele soosib praegune süsteem kolmandate riikide müüjaid ning jätab kohalikud kauplejad võrreldes Euroopa Liidu väliste kauplejatega ebavõrdsesse olukorda, kuna kohalike kauplejate käive maksustatakse käibemaksuga alates esimesest sendist. (Sõle, 2017)

Tagamaks õiglase ning neutraalse maksusüsteemi ka e-kaubanduse maksustamisel, tegeletakse viimastel aastatel digitaalmajanduse maksustamise õigusloomega üha enam. Rahvusvaheline maksustamine on aga suur väljakutse, kuna ühtlustada tuleks erinevate

riikide maksustamist puudutavaid õigusakte. 2015. aastal võttis Euroopa Komisjon vastu uue Euroopa Liidu ühtse turu strateegia. Strateegia üheks eesmärgiks on muuta käibemaksuga seotud koormust ning takistusi piiriülese müügi puhul. Euroopa Komisjon leiab, et praeguse piiriülese müügi probleemiks on keeruline ning turgu moonutav maksusüsteem. Mitme riigi erinevate süsteemide järgimise keerukus pärsib piiriülest müüki. Praeguse süsteemi järgi on veebis kolmanda riigi tarnijatelt tellitud kaupade puhul võimalik kasutada impordierandit, mis lubab Euroopa Liidu eraisikust klientidele saata alla 22-eurosed kaubad käibemaksuvabalt. Väljastpoolt Euroopa Liidu tarnitavad käibemaksuvabad kaubad tekitavad turumoonutuse ning vähendavad Euroopa Liidu ettevõtjate käivet hinnanguliselt 4,5 miljardit eurot aastas. (Euroopa Komisjon, 2015, lk 8)

Kuna Euroopa Liidu seadusandlus e-kaubanduse saadetiste osas on vananenud ning praeguses süsteemis on olulisi puudusi, planeerib Euroopa Komisjon (2016, lk 6) vastu võtta õigusnormid, millega muudetakse käibemaksu kogumise ning tasumise korda veebikaubanduse jaoks sobivamaks. Euroopa Komisjoni (2016, lk 1) põhjendusel on e-kaubanduse käibemaksuga maksustamise muudatuste eesmärk tagada õiglase konkurentsi tingimused ettevõtjatele ka veebis tegutsedes. Praeguse süsteemi puuduseks on neutraalsuse puudumine, mis kahjustab Euroopa Liidu ettevõtjaid. Muudatuste vastu võtmiseks oli sisuliselt kaks peamist põhjust (Euroopa Komisjon, 2016, lk 1):

1. Praegune käibemaksusüsteem ei ole neutraalne, kuna seab Euroopa Liidu ettevõtjad võrreldes Euroopa Liitu mitte kuluvate ettevõtjatega selgelt halvemasse olukorda, kuna viimased saavad kasutada käibemaksuvabastust. Selline süsteem moonutab märkimisväärselt turgu.
2. Kehtiva käibemaksusüsteemi erandi tõttu väikesaadetiste puhul kaotavad liikmesriigid oluliselt maksutulu.

Eelnevast lähtudes soovitakse käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ osas vastu võtta muudatus, millega muuhulgas kaotatakse liikmesriigi võimalus vabastada alla 22-eurose väärtusega imporditavad kaubad käibemaksust alates 1. jaanuarist 2021. aastast. Muudatuse jõustumise korral oleksid 2021. aasta 1. jaanuarist alates kõik kolmandatest riikidest Euroopa Liitu imporditavad postisaadetised maksustatud käibemaksuga alates esimesest sendist ning liikmesriikide võimalus kohaldada väikesaadetistele käibemaksuvabastust kaotatakse.(Euroopa Komisjon, 2016, lk 6)

Seega kui seni maksustati kolmandatest riikidest posti teel soetatud saadetisi vaid üle 22-eurose väärtuse puhul, siis pärast käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ muudatuse jõustumist 2021. aasta 1. jaanuarist, tuleks käibemaksuga maksustada iga kolmandatest riikidest posti teel soetatud saadetis, olenemata selle väärtusest. Euroopa Komisjoni (2017) andmetel imporditakse Euroopa Liitu igal aastal umbes 150 miljonit alla 22-eurost postisaadetist ning igal aastal suureneb imporditavate saadetiste kogus minimaalselt 15%. On selge, et alla 22-euroste imporditavate postisaadetiste maksuvabastuse kaotamine võib endaga kaasa tuua halduskoormuse kasvu, kuna postiteenust osutaval ettevõttel tuleb pärast seaduse muudatust deklareerida ning käibemaks koguda ning tasuda ka seni suuliselt deklareeritud alla 22-eurostelt pakkidelt, mida seni kirjalikult ei deklareeritud ning millelt käibemaksu ei kogutud.

Selleks, et vähendada võimalikku halduskoormuse kasvu on Euroopa Komisjon (2016, lk 4) otsustanud laiendada alates 2015. aastast elektroonilistele teenustele kehtivat MOSS (*Mini One Stop Shop*) erikorda ka kolmandatest riikidest imporditud kaupade kaugmüügile kaupade puhul mille tegelik väärtus jääb alla 150 euro. See piir tuleneb impordi tollimaksu vabastuse summast. Maksu- ja Tolliamet (2018b) selgitab, et MOSS erikord on maksude registreerimise ja tasumise lihtsustatud kord, mis kehtib B2C (ettevõtjalt tarbijale) müügi puhul. Selle lihtsustatud süsteemi sisu seisneb selles, et maksukohustuslasest importija (kauba saatja või vahendaja) saab esitada MOSS deklaratsioone ühes liikmesriigis erinevatesse liikmesriikidesse müüdud kaupade kohta. MOSS süsteemi eripäraks on võimalus deklareerida kogu maksustamisperioodi käive kvartalipõhiselt ning iga üksikut postipakki deklareerida ei ole vaja. Sellise käibe tekkimise ajaks loetakse makse aktsepteerimise hetke. Erikorra kasutamise õigus on kolmandatest riikidest kaupu importival Euroopa Liidu liikmesriigis asuval maksukohustuslasel, ühenduses asuval vahendajal, kes esindab EL maksukohustuslast või liikmesriigi maksuhalduri poolt volitatud ühendusevälisel maksukohustuslasel. Lisaks on erikorra kasutamise õigus antud ka maksukohustuslasele, kes asub riigis, millega EL on sõlminud käibemaksualase halduskoostöö lepingu. (Rahandusministeerium, 2018, lk 4)

2015. aastal elektroonilistele teenustele MOSS süsteemi rakendamine on olnud edukas. Euroopa Liidus koguti 2015. aastal MOSS süsteemi kaudu käibemaksutulusid 3 miljardit eurot ning MOSS süsteemi kasutas 2015. aastal 14 000 ettevõtet. Eeldatakse, et umbes 70% kogu elektrooniliste teenuste pakkujatest kasutasid 2015. aastal MOSS süsteemi ning

ettevõtjate tagasiside süsteemile oli väga hea. (Vangheluwe, 2017) Nüüd, kus erikorda laiendatakse ka kolmandatest riikidest imporditud kaupade kaugmüügile, ei pea kolmanda riigi maksukohustuslane end Euroopas registreerima, vaid kogub käibemaksu kokku oma asukohariigis. Kolmandate riikide lihtsustatud erikorra nimeks on IOSS (*Import One Stop Shop*). IOSS erikorra kasutaja ei pea iga üksikut postipakki deklareerima ning saab kogutud käibemaksutulu kanda asukohariigi maksuhaldurile, kes omakorda kannab saadud summad edasi tarbimisriigi maksuhaldurile. Lisaks eelnevale selgitab Maksu- ja Tolliamet (2018b), et MOSS erikorra kasutajal tuleb määrata käibe tekkimise koht ehk kliendi asukoht ning seda ka tõendada. Seda tuleb teha seega ka IOSS kasutajal.

Enne 1. jaanuari 2018 kehtinud õigusliku korra alusel tuli lõpptarbija asukohta tõendada kahe tõendiga. Ettevõtjad võisid kliendi asukoha tuvastada kliendi arveaadressi, IP-aadressi, pangaandmete, riigi mobiiltelefoni suunakoodi, lauatelefoniühenduse asukoha või muu ärilisest seisukohast olulise teabe alusel. 1. jaanuarist 2018. aastal kehtib aga alla 100 000-eurose käibega ettevõtjatele ühe tõendi nõue, mis tähendab, et kliendi asukoht tuleb tõendada ühe eelnevalt nimetatud tõendi alusel. (Rahandusministeerium, 2018)

Vastavalt Euroopa Komisjoni (2016, lk 10) selgitustele võivad kolmandate riikide tarnijad, kelle asukoht ei ole ühenduses, kõnealust erikorda kasutada vaid vahendaja olemasolul või juhul kui ta on asutatud riigis, kellega Euroopa Liit on sõlminud vastastikkuse abi lepingu. Kõnealuse korra kasutamisel kogutakse käibemaks kokku müüja asukohariigis ning Euroopa Liidus ei ole erikorra alusel deklareeritud pakke vaja täiendavalt deklareerida.

Kuna erikorra kasutamine on vabatahtlik, näeb Euroopa Komisjon, ette ka võimaluse, et liiduvälised maksukohustuslased ei kasuta IOSS lihtsustatud erikorda ning sellisteks puhkudeks võtekase kasutusele lihtsustatud kord impordi käibemaksu deklareerimiseks ja tasumiseks (Euroopa Komisjon, 2016, lk 6). Lihtsustuskorra alusel peaksid liikmesriigid võimaldama kaupa tollile esitaval isikul (tavaliselt postiteenuse ettevõte või kuller) teatada ja tasuda nende imporditavate kaupade impordi käibemaks elektrooniliselt kuudeklaratsiooni alusel, selle isiku eest, kellele kaup on saadetud. Et teenust veelgi lihtsustada, tuleks nende kaupade suhtes süstemaatiliselt kohandada ühtset käibemaksumäära. Kõnealust korda on võimalik kasutada juhul, kui kolmandatest riikidest imporditavate kaupade kaugmüügikorda ei kasutata ja lõpptarbija ei ole valinud impordi standardmenetlust vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks. Juhul kui isikud, kellele

kaup on saadetud, taotlevad aga konkreetselt vähendatud maksumäära kohaldamist, tuleb täita standardne tollideklaratsioon. (Euroopa Komisjon, 2016, lk 10-11).

Pärast seda, kui Euroopa Komisjon tuli 2016. aastal välja direktiivi muudatuse ettepanekuga maksustada kõik kolmandatest riikidest posti teel soetatud kaubad käibemaksuga, pöördus Soome Posti (*Posti Oy*) maksuosakonna esindaja Markku Hyvönen (2017) Euroopa Komisjoni poole avaldusega, milles selgitab miks Soome riiklik postiteenuse pakkuja ei ole seadusemuudatuse ettepaneku vajaduse põhjendustega täielikult nõus. Kõige suurema probleemina näeb Soome Post asjaolu, et Euroopa Komisjon ei ole piisavalt arvesse võtnud käibemaksu haldamisega seotud kulusid, mida postiteenust pakkuvad ettevõtted kandma peavad. Halduslikke tõkkeid ei tohiks aga kõrvaldada tarbijate või ettevõtjate arvelt. Lähtuvalt sellest on Soome riiklik postiteenuse pakkuja toonud välja järgmised direktiivi ettepanekuga seotud murekohad (Hyvönen, 2017):

1. Protsessi juhtimiskulude suurenemine.
2. Tarnekiiruse ja turvalisuse halvenemine.
3. Kunstlike piiride loomine väikseimatele e-kaubanduse operaatoritele.

Kuna seadusemuudatuse jõustumise korral oleksid väikese väärtusega (alla 22-eurosed kaubad) täielikult tolli poolt deklareeritavad ning käsitletavad, tõuseks seeläbi ka protsessi kulud, kuna seni ei ole alla 22-euroseid saadetisi olnud vaja kirjalikult deklareerida. Töömahu suurenemine vähendaks ka tarnekiirust ning turvalisust, kuna deklareeritavate saadetiste määr tõuseb märgatavalt. Lisaks on väiksematel kolmandate riikide müüjatel raskem Euroopasse kaupu müüa, kuna nemad ei ole tõenäoliselt võimelised IOSS süsteemi kasutusele võtma, kuna see eeldab suurt rahalist ning ajalist ressurssi.

Lisaks eelnevale toob Hyvönen suure probleemina välja ka probleemi pakkide ladustamise osas. Täpset statistikat pakkide arvust postiasutusel ei ole, kuid aasta jooksul liigub läbi postiasutuse pakke mitu miljonit. Kui kõiki neid pakke tuleks deklareerida, oleks suureks probleemiks kõigi tollivormistust nõutavate pakkide ladustamine. Kõigi pakkide deklareerimise ükshaaval kujuneks postiteenuse pakkuja sõnul kalliks ning väheneks pakkide käsitlemise kiirus. Postipakkide edastamise kiirus ning turvalisus on aga e-kaubanduse sektoris peamised konkurentsitegurid. Seega Soome Posti hinnangul ei

kõrvaldaks direktiivimuudatuse vastu võtmine kaubandustõkkeid, vaid suurendaks neid ja seda eriti majanduslikult ebaoluliste saadetiste osas. (Hyvönen, 2017)

Maksutulude efektiivsemaks kogumiseks ning käibemaksusüsteemi lihtsustamiseks otsustas Euroopa Komisjon kaotada kolmandatest riikidest imporditud väikesaadetistele kohandatava käibemaksuvabastuse. Kuna maksuvabastuse kaotades tuleb deklareerida oluliselt enam saadetisi otsustas komisjon laiendada maksude registreerimise ja tasumise lihtsustatud korda „MOSS“ ka kolmandatest riikidest imporditud kaupade kaugmüügile (IOSS) kaupade puhul, mille tegelik väärtus jääb alla 150 euro. Rahvusvahelisel kaubamüüjal on seega 2021. aastast kaks võimalust: võtta kasutusele lihtsustatud IOSS süsteem, mida kasutades ei pea iga postipakki eraldi deklareerima või jätkata vanaviisi kauba müüki kolmandatesse riikidesse 0% käibemaksumääraga, mis kehtib ekspordi puhul. Erikorra rakendamine võimaldab kolmanda riigi müüjal esitada MOSS deklaratsioone ühes liikmesriigis erinevatesse liikmesriikidesse müüdud kaupade kohta, kuid samas eeldab ettevõtjalt kulusid süsteemi välja töötamiseks. Kõik IOSS süsteemi välised kaubad tuleb aga Euroopas deklareerida. Selleks on Euroopa Komisjon pakkunud välja kuudeklaratsiooni alusel deklareerimise võimaluse, et iga postisaadetist ei oleks vaja eraldi deklareerida.

2.2 Riikliku postiteenuse osutaja deklareerimise protsess ning halduskoormuse hindamise metoodika

Uurimistöö käigus hinnati postiteenust osutava ettevõtte Eesti Post alla 22-euroste postisaadetise deklareerimisest tulenevat halduskoormust. Uuritavaks ettevõtteks valiti universaalse postiteenuse osutaja. Postiseaduse (vt § 5 lg-d 1 ja 4) alusel on universaalne postiteenuse osutaja isik, kellele Konkurentsiamet on väljastanud tegevusloa universaalse postiteenuse osutamiseks ning kes pakub ainsana nii sise- kui ka välisriiklike postiteenuseid järjepidevalt ning kogu Eesti Vabariigi territooriumil. (Postiseadus, 2006) Eestis on universaalset postiteenust osutavaks isikuks juriidiline isik Eesti Post, rahvusvahelise kaubamärgi nime järgi tuntud kui Omniva. Uurimistöös käsitletakse riiklikku postiteenust osutavat ettevõtet juriidilise nime järgi Eesti Postina.

Enne halduskoormuse hindamist viis autor läbi halduskoormuse eelhindamise. Halduskoormuse eelhindamise läbiviimiseks on Majandus- ja

Kommunikatsiooniministeerium (2005, lk 20) loonud eelhindamise küsimustiku (vt lisa 1), mille eesmärgiks on hinnata, kas kavandatava õigusakti puhul on vajalik läbi viia halduskoormuse hindamine. Eelhindamise käigus leidis autor, et käibemaksuseaduse muudatusega kaasneksid riikliku postiteenuse pakkujale Eesti Postile mitmed eelhindamise küsimustikus välja toodud lisa infokohustused, mis oleksid info täitjale kohustuslikud. Lisaks oleks perioodiliste kohustuste täitmise sagedus väga kõrge ning olemasolevate infotehnoloogiliste rakenduse abil ilmselt mitte rakendatav, seega kokkuvõtlikult hindas autor, et halduskoormuse hindamine on eelhinnangu põhjal põhjendatud ning vajalik.

Halduskoormuse mõõtmiseks viidi läbi kaks ekspertintervjuud kaardistamaks postisaadetiste deklareerimise protsessi ning kogumaks vajalike kvantitatiivseid andmeid standardkulu mudeli rakendamiseks. Esimene intervjuu (vt lisa 2) viidi läbi Eesti Posti kirja- ja tolliteenuse juhiga (edaspidi intervjueeritav 1), kuna tema juhib otseselt riikliku postiteenuse pakkuja tööd ning teine intervjuu (vt lisa 3) Eesti Posti tolligrupi juhiga (edaspidi intervjueeritav 2), kuna viimane tegeleb otseselt postisaadetiste deklareerimisega ja info edastamisega Maksu- ja Tolliametile. Esimene intervjueeritav on aastatel 2014-2015 töötanud Eesti Posti tolliteenuste grupi juhina. 2015. aastast 2016. aastani töötas intervjueeritav tolliteenuste osakonna juhina. 2016. aastal alustas ta tööd kirja- ja tolliteenuste osakonna juhatajana ning 2019. aastast töötab intervjueeritav Eesti Posti postiäri tootmisjuhina. Teine intervjueeritav, Eesti Posti tolligrupi juht on ettevõttes Eesti Post töötanud peaaegu 22 aastat. Oma karjääri alustas viimane tollimaaklerina. Ning viimased 20 aastat on ta juhtinud tolliagentuuri.

Lisaks intervjuudele viidi kolmandatest riikidest imporditavate postisaadetise protsessi tutvumise eesmärgil läbi vaatlus riikliku postiteenuse pakkuja Eesti Posti tolliterminalis (Rukki tee 7, Rae vald) 19.03.2019 ning 27.03.2019. Vaatluse protsessis osales ka tolligrupi juht. Vaatluse käigus kaardistati postisaadetiste deklareerimise protsessi ning mõõdeti selle raames teostatavatele töölõikudele kuluvat ajakulu hindamaks ettevõtte halduskoormust standardkulu mudeli abil.

Tolligrupi juhi selgituste kohaselt on riikliku postiteenuse pakkujal Eesti Postil kaks terminali ning kaks tolliladu. Üks klassikaline tolliladu ning lisaks Post 11, mis on Hiina kullerfirma SF Express'i ning Eesti Posti ühisettevõte, kus käsitletakse transiidikaupa. Kui klassikaliselt liiguvad postisaadetised riiklike postiteenust osutavate ettevõtete vahel, siis Post11 on Hiina ning Eesti ühiselt loodud ettevõte, mis käsitleb transiidikaupu. See

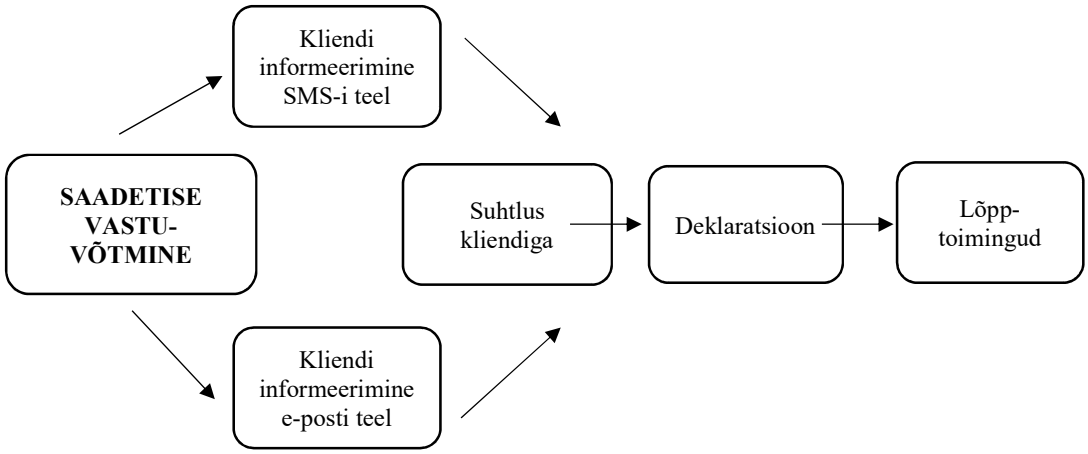
tähendab, et kolmandatest riikidest lähetakse kaubad transiidikaubana ning Eestisse saabumisel vormistatakse neist kaupadest postisaadetised. Selline lahendus võimaldab Hiina müüjatel väiksema vaevaga ning seega ka oluliselt lühema ajakuluga pakke Euroopasse saata. Pärast postisaadetiseks vormistamist lähetatakse kaubad klassikalisse terminali, kus deklarandid neid sorteerima hakkavad. (intervjueeritav 2)

Tollikaupade ajutise ladustamise, pikaajalise ladustamise ning deklareerimise eest vastutab Eesti Postis tolliteenuste grupp. Tolligrupi juhi sõnul kuuluvad tolliteenuste gruppi tolliterminali töötajad ehk laohoidjad ning tolliagendid. Tollilao hoidja tööks on saadetiste vastuvõtmine, paigutamine, mahutite sulgemine ning saadetiste transportimine osakondade vahel. Tolliagendi töö sisuks on tollialaste formaalsuste täitmine, deklaratsioonidokumentide vormistamine ning suhtlemine Maksu- ja Tolliametiga. Tolliagendi tööks on vajalik tolliagendi kutsetunnistus, mille saamiseks tuleb läbida tolliagendi eksam, mis koosneb nii õigusaktide tundmise kontrollist kui ka praktiliste teadmiste kontrollist. Lisaks abistavad tolliagentide tööd ka assistendid, kes suhtlevad igapäevaselt klientidega informeerides ning nõustades neid erinevates toimingutes. (intervjueeritav 2)

Halduskoormuse hindamisel lähtuti viiest täiendavat halduskoormust tekitavast aspektist. Kõiki järgnevaid infokohustusi täidetakse praeguse õiguse kohaselt vaid üle 22-euroste saadetiste deklareerimise korral. Seadusemuudatuse korral tuleks infokohustusi täita aga kõikide kolmandatest riikidest Eestisse imporditavate postisaadetiste korral.

Joonisel 4 on kujutatud kogu postisaadetise importimisega seotud protsessi. Esimeseks lisanduvaks halduskoormust tõstvaks aspektiks alla 22-euroste postisaadetiste deklareerimisel on saadetiste vastuvõtmine, registreerimine ning paigutamine. Teise etapina uuriti kliendi informeerimist deklareeritavast kaubast. Deklareeritavast kaubast informeerimiseks on kaks võimalust: 1) tekstisõnumi kaudu või 2) posti teel kirja kaudu. Tekstisõnumi kaudu on võimalik informeerida vaid juhul, kui klient on ostu tehes teavitanud müüjale oma kontakttelefoni numbri ning müüja edastab selle Eesti Postile. Kolmanda etapina uuriti kliendiga suhtlust ning nõustamist seoses võimelike küsimustega deklareerimise protsessi kohta. Neljanda etapina uuriti impordi tollideklaratsiooni täitmist. Neljanda etapina mõõdeti ajakulu, mis tekib deklareeritud postisaadetiste laost maha kandmisel ning postkontorisse suunamisel. Viienda etapina analüüsiti ajakulu deklareerimise järgsel tegevusel. Pärast postisaadetiste deklareerimist ning laoarvestusest

maha kandmist tuleb postisaadetised väljastada kliendile, koguda kliendilt teenustasu ning maksusummad ning eelnimetatud toimingud kajastada ka raamatupidamisregistrites. Kogutud maksusumma tuleb kanda Maksu- ja Tolliametile. (vaatlus ettevõttes Eesti Post, 27.03.2019)



Joonis 4. Postisaadetiste importimise protsess (27.03.2019 vaatluse alusel, autori koostatud)

Ettevõtte halduskoormuse hindamisel võeti aluseks kõigi viie tegevuse ajakulu, tegija palgakulu ning sagedus aastas. Ajakulu leidmiseks teostati saadetiste vastuvõtmise, deklaratsiooni täitmise ning lõpptoimingute protsesside mõõtmised. Kliendi informeerimisele ning suhtlusele kuluvat aega hinnati toetudes intervjueeritava kogemusele. Samuti on deklareerimise aastane sagedus ehk alla 22-euroste imporditavate postisaadetiste arv hinnanguline ning põhineb intervjueeritavate andmetel. Hindamisel on kasutatud kaht eri suurusega palgakulu: tolliagendi palka ning lihttöölise palka. Tolliagent tegeleb vaid postisaadetiste deklareerimisega. Kõigi ülejäänud protsessidega tegelevad transiidilao töötajad, assistendid ning deklarandid. Arvutuste aluseks on võetud kõigi lihttööliste palkade aritmeetiline keskmine. Mõlemale eelpool nimetatud palgakulule on lisatud 25% kulu, järgides teoreetilises osas välja toodud halduskoormuse hindamise juhiseid. Saadud infoühikute omavahelisel korrutamisel saadi antud ettevõtte alla 22-euroste imporditud postisaadetiste deklareerimisega seotud halduskoormus.

Eesti Posti tolligrupi juht selgitab, et deklareeritavate postisaadetiste esmase vastuvõtmise ning registreerimise eest vastutab tollilao töötaja. Kõik deklareerimisele kuuluvad postisaadetised suunatakse tolliterminali ajutisele ladustamisele. Tollilao töötajad

registreerivad postisaadetiste esmased andmed nagu kauba nimetus, väärtus ning postikulud logistikaprogrammi EPLIS (Eesti Posti logistiline infosüsteem), kaaluvad paki ning märgivad pakile ladustamisnumbri. Kahtluse korral, et tegemist võib olla keelatud või vale väärtusega saadetisega, avab tollilao töötaja paki ning pildistab ka vajadusel paki sisu. Kui kõik eelnevad toimingud on tehtud ning paki sisu vastab nõuetele, paigutatakse saadetis ajutisele ladustamisele tolliterminali. Tolliterminalis ladustatakse saadetist maksimaalselt 90 päeva. Kõik ladustatud saadetiste ladustamisdokumendid ning olemasolu korral ka arved toimetatakse kolm korda päevas füüsiliselt assistendile, kes teavitab klienti deklareeritavast kaubast. (intervjueeritav 2)

Hindamaks ühe postisaadetise vastuvõtmisele ning esmastele toimingutele kuluvat aega, jälgiti vaatluse (27.03.2019) käigus kahe juhuslikul teel valitud postisaadetise vastuvõtmisega seotud toimingud ning mõõdeti sellele kuluvat aega kolmel järjestikkusel korral. Uuringu tulemusel selgus, et keskmiselt kulub ühe postisaadetise esmastele toimingutele 1,83 minutit.

Järgnevalt uuriti kliendi informeerimist deklareeritava kauba osas ning nõustamist seoses deklareerimise protsessiga. Kui assistendid on saanud info tollilao töötajatelt, tuleb järgmise etapina teavitada klienti deklareerimisele kuuluvast saadetisest. Tolligrupi juht selgitab, et juhul kui Eesti Postil on kliendi telefoninumber, saadetakse viimasele informeeriva sisuga tekstisõnum, millest antakse kliendile võimalus postisaadetis ise deklareerida või kasutada selleks tolliagendi tasulist abi. Tekstisõnumi hind on umbes 0,07 eurot. Juhul kui postiteenuse pakkujal aga ei ole kliendi telefoninumbrit, tuleb kliendile saata kirjalik teavitus posti teel. Selleks informeerib tolliassistent kirjade eest vastutavat osakonda, kes prindib välja teavituse ning lisab ümbrikule kliendi andmed. Kirisaadetis toimetatakse kliendile nagu harilik post kirjakandja vahendusel. Ühe kirisaadetise hinnanguline maksumus on tolligrupi juhi sõnul 0,20 eurot. Hinnanguliselt kulub ühe kliendi teavitamisele 1 minut. (intervjueeritav 2)

Tabelis 2 on välja toodud kliendi informeerimise kulu tekstisõnumi ning kirjaposti teel. Keskmiselt kulub ühe kliendi informeerimisele 0,14 eurot ning informeerida tuleb keskmiselt 3,26 miljonit korda. Seega kulub kliendi tekstisõnumi ning kirjaposti teel informeerimisele kokku täiendavalt 0,46 miljonit eurot aastas. See on keskmine kulu, mida tuleb Eesti Postil SMS-i teel informeerimise korral kanda teleteenuse operaatorile

tekstisõnumi saatmise eest või kirjaposti teel informeerimise korral ümbriku, tahma ning kirja saatmise eest.

Tabel 2. Kliendi informeerimisega kaasnev kulu mobiilside- ja postiteenusele keskmiselt (autori koostatud)

	Infokohustuse hulk (miljonites)	Lisakulu ühe infokohustuse kohta (eurodes)	Kokku lisakulu (miljonites eurodes)
Teavitus tekstisõnumi teel	3,26	0,07	-
Teavitus kirjaposti teel	3,26	0,20	-
Keskmiselt	**3,26**	**0,14**	**0,46**

Kui klient soovib saadetise ise deklareerida, saab ta täna kehtivate õigusnormide alusel teha ise täites lihtsustatud deklaratsioonivormi programmis Complex. Juhul kui klient soovib osta deklareerimise teenuse Eesti Posti tolliagendilt, tuleb tal volitada Eesti Posti end Maksu- ja Tolliameti ees esindama ning tõendada postisaadetise väärtust, saates sellekohase dokumendi, milleks võib olla arve või näiteks kontoväljavõte. Assistent edastab kogutud dokumendid tolliagendile. Lisaks eelnevale tuleb assistendil vastata ka kõigile kliendi küsimustele ning nõustada kliente võimalike küsimuste ja probleemide korral seoses deklareerimisega. Tolligrupi juhi hinnangul kulub assistendil ühe kliendi nõustamisele keskmiselt 3 minutit. (intervjueeritav 2)

Kui eeltoimingud on edukalt sooritatud ning kliendilt on saadud volitus ja ostutehingu maksumust tõendav dokument, saab tolliagent asuda impordi tollideklaratsiooni täitma. Tollideklaratsioon täidetakse andmetöötlussüsteemis Complex. Teenuse kasutamiseks tuleb sõlmida e-maksuameti/e-tolli kasutamise leping ning taotleda Complex programmi kasutajaõigused. Deklaratsioonivorm on elektrooniline ning sisaldab nii avatud lahtreid, kuhu tuleb andmed ise kirjutada kui ka lahtreid, kuhu on sisu võimalik valida lahtri juures asuvast klassifikaatorist. (intervjueeritav 2)

Enne deklaratsiooni täitmist skaneerib tolliagent deklareeritava kaubaga seotud arved ning postisaadetise saabumise teate arvutisse ning lisab dokumendid deklaratsioonile. Samuti vaatab agent kliendi ning tolliassistendi vahelist suhtlust, mis on toimunud ennem kauba deklareerimist. Impordi tollideklaratsiooni täitmine algab profiili valikust. Lahtrisse 1A valitakse deklaratsiooni profiil lähtuvalt menetlusest. Eesti Posti näitel on tegemist üldiselt

impordi tollideklaratsiooniga. Lisaks sellele valitakse lahtris 1B deklaratsiooni viis. Seejärel tuleb lahtrisse 2 täita kaubasaatja riik. Lahtrisse 5 märgitakse kauba nimetus ning lahtrisse 6 pakkeüksuste arv. Lahtrisse 7 märgitakse deklarandi unikaalne viitenumber. Igal deklaratsioonil peab olema erinev viitenumber. Deklaratsiooni 8-ndasse lahtrisse märgitakse kaubasaaja andmed ning 14-ndasse lahtrisse deklarandi ehk esindaja andmed. Seejärel täidetakse lahter 15, kuhu märgitakse lähteriik. Lahtrisse 15 märgitakse lähteriigi kood ning 17-ndasse lahtrisse sihtriigi kood. Lahtrisse 20 saab klassifikaatori abil valida tarnetingimused. Lahtrisse number 22 tuleb märkida valuuta ning summa ja 23-ndasse lahtrisse vahetuskurss. 24-ndasse lahtrisse tuleb valida tehingu liik, mis on märgitud lepingus või mõnes muus dokumendis. Lahtrisse number 25 valitakse transpordi liik piiril ning lahtrisse 26 transpordi liik riigis. Lahtrisse number 29 sisestatakse sisenemise tolliasutus ning lahtrisse 30 kauba asukoha kood. Seejärel täidetakse lahter 31 kuhu sisestatakse pakkeüksuste arv ning kauba kirjeldus, lahtrisse 32 kauba number ning lahtrisse 33 kauba kood. Lahtrisse 34 märgib tolliagent päritoluriigi koodi, lahtrisse 35 kauba brutomassi ehk kaalu koos pakendiga ning lahtrisse 40 deklareeritava kauba eelneva dokumendi kood. Lahtrisse number 41 märgitakse täiendavad mõõtühikud ning lahtrisse number 42 kauba maksumus lahtrisse 22 märgitud valuutas. Lahtrisse 45 märgitakse hinnatäpsustus ehk kauba tarnega seotud kulud, kuna ka need kuuluvad käibemaksuga maksustamisele. (vaatlus ettevõttes Eesti Post, 27.03 2019; Urbmets, 2019 lk 10-23)

Täidetud andmete põhjal arvutab andmetöötlussüsteem Complex automaatselt tasumisele kuuluva käibemaksusumma ning seda pole tolliagendil vaja manuaalselt arvutada. Kui deklaratsioon on valmis, esitatakse see Maksu- ja Tolliametile ning Eesti Postil kui füüsilise isiku esindajal tekib koheselt maksukohustus olenemata sellest, kas kauba tellijalt on käibemaksusumma kätte saadud. (intervjueeritav 2)

Tollideklaratsiooni täitmisele kuluva aja leidmiseks mõõdeti kogu deklaratsiooni täitmisele kuluvat aega (27.03.2019 vaatluse käigus), kuna sõltuvalt olukorrast tuleb täita erineva sisuga ning erinevas mahus lahtreid ning lahtrite täitmisele kuluv aeg varieerub. Usaldusväärsema tulemuse saamiseks mõõdeti deklaratsiooni täitmisele kuluvat ajalist kulu nelja juhuslikult valitud järjestikkuse deklaratsiooni täitmise korral ning leiti keskmine ajakulu ühe deklaratsiooni täitmise korral. Esimesel katsel kulus deklaratsiooni täitmisele 30 minutit ja 25 sekundit, teisel katsel 10 minutit ja 25 sekundit, kolmandal katsel 9 minutit ja 20 sekundit ning neljandal katsel 7 minutit ja 23 sekundit. Uuringu tulemusel

selgus, et keskmiselt kulub ühe deklaratsiooni täitmisele tolliagendil aega 14,38 minutit. Tolliagent selgitas, et esimesele deklaratsioonile kulus kõige enam aega, kuna tegemist oli keeruka juhtumiga. Deklareeritavat kaupa ning infot kauba kohta oli palju. Sellisel juhul tuleb skaneerida kõik dokumendid, sisestada enam andmeid ning erinevad andmed ka omavahel kokku viia. Kolm järgnevat mõõdetavat deklaratsiooni olid pigem lihtsamapoolsed.

Kui tolliagent on postisaadetised deklareerinud, toimetab ta saadetiste dokumendid tagasi tolliterminali, kus tolliterminali töötajad kannavad saadetised laoarvestusest maha kasutades selleks laoarvestusprogrammi EPLIS. Kuna postisaadetised on nüüd deklareeritud, ei ole vaja neid enam ajutises ladustamises säilitada. Terminali töötaja prindib välja deklareeritud postisaadetise saabumisteate, kuhu lisab ka deklareeritud ning maksmisele kuuluva maksusumma. Dokumendid lisatakse igale pakile kiletaskusse ning vabastatud pakid toimetatakse liini peale sorteerimisse ning sealt edasi postkontoritesse. (vaatlus ettevõttes Eesti Post, 27.03.2019) Hindamaks ajakulu ühe postisaadetise laoarvestusest maha kandmisele ning maksuinfo printimisele, mõõdeti seda protsessi kolme juhuslikul teel valitud kauba korral. Esimesel mõõtmisel kulus tegevusele 1 minut ja 51 sekundit, teisel mõõtmisel 1 minut ja 53 sekundit ning kolmandal mõõtmisel 1 minut ja 50 sekundit. Uuringu tulemusel selgus, et keskmiselt kulub laoarvestuse korrastamisele ning pakile maksuinfo lisamisele 1 minut ja 51 sekundit ehk 1,85 minutit.

Kui impordi tollideklaratsioon on vormistatud, esitatud ning Maksu- ja Tolliamet on deklaratsiooni kinnitanud, saadetakse kliendile kauba väljastamise teade ning klient võib oma postisaadetisele postkontorisse järele tulla. Pärast teenustasu ning maksukohustuse maksmist väljastatakse saadetis kliendile. Teenustasu ning välja arvutatud maksusumma kogub kliendilt postkontori töötaja. Seejärel kirjendab raamatupidaja toimingud raamatupidamise registrites ning edastab maksusumma Maksu- ja Tolliametile. Kauba lõpptoimingutele pärast deklaratsiooni esitamist kulub kokku hinnanguliselt 5 minutit ühe kliendi kohta. (intervjueeritav 2) Seega koosneb postisaadetiste deklareerimise protsess kokku 6 etapist: saadetise vastuvõtmine ning registreerimine, laoarvestuse korrastamine ning paki vabastamine, kliendi informeerimine, kliendi nõustamine, tollideklaratsiooni täitmine ning andmete kontroll ja kauba väljastamine.

2.3 Riikliku postiteenust osutava ettevõtte Eesti Posti halduskoormus

Võttes aluseks teostatud mõõtmiste tulemusi ning intervjueeritava hinnanguid, kulub ettevõttes postisaadetise importimisega seotud toimingutele hinnanguliselt 27,06 minutit. Saadetise esmasele registreerimisele ning ladustamisele kulub keskmiselt 1,83 minutit, laoarvestuse korrastamisele ning paki vabastamisele 1,85 minutit. Kliendi informeerimisele kulub keskmiselt 1 minut ning nõustamisele seoses deklareeritava kaubaga kulub keskmiselt 3 minutit. Enim aega kulub deklaratsiooni täimisele, keskmiselt 14,38 minutit ning järeltoimingutele 5 minutit. Analüüsi tulemusena selgus ka, et kliendi informeerimise korral on lisakuluks tekstisõnumi ning kirjaposti hind, mis teeb keskmiseks kliendi informeerimisega seotud lisakuluks kokku hinnanguliselt 0,46 miljonit eurot aastas.

Kirja- ja tolliteenuse juhi sõnul saabub riiklikku postiteenuse pakkujale Eesti Postile aastas hinnanguliselt 5 miljonit postisaadetist, millest 2/3 saabub kolmandatest riikidest. Seega saabub kolmandatest riikidest aastas hinnanguliselt 3,3 miljonit postisaadetist. Saabuvatest saadetistest ületab väärtuselt 22 eurot ning tuleb deklareerida hinnanguliselt 36 000 saadetist ehk umbes 1,1% kogu saadetiste mahust. 98,9% ehk umbes 3,26 miljonit kolmandatest riikidest saabuvat postisaadetist on väärtuselt alla 22-euro ning seni kehtivate õigusnormide alusel käibemaksust vabastatud. (intervjueeritav 1) Kuna käibemaksuseaduse muudatuse korral maksustatakse käibemaksuga kõik kolmandatest riikidest imporditud postisaadetised alates 0,01 eurost, tuleks 2021. aastast pärast seaduse jõustumist deklareerida aastas umbes 3,26 miljonit kolmandatest riikidest imporditud postisaadetist.

Tabelis 3 on välja toodud kõik imporditud postisaadetiste deklareerimiseks ning käibemaksu kogumiseks vajalikud tegevused. Arvestatud on nii ettevalmistavate tegevustega kui ka deklareerimisele kuluva ajaga. Halduskoormuse leidmiseks on iga infokohustuse puhul korrutatud sellele kuluv aeg, täitmise sagedus ning kohustuse täitja palgakulu. Kohustuse täitmise sagedusena on arvestatud postisaadetiste määra, mis tuleks alla 22-euroste saadetiste käibemaksuvabastuse kaotamise korral lisaks deklareerida. Kliendi nõustamise puhul on kohustuse täitmise sageduseks 1,63 miljonit korda aastas, kuna hinnanguliselt soovib nõustamist vaid pool klientidest (intervjueeritav 2). Kokku kulub ühe postisaadetise käsitlemisele keskmiselt 27,06 minutit. Kõige suuremat koormust tekitab tollideklaratsiooni täitmine, millele kulub keskmiselt 14,38 minutit. Andmete kontrollimisele ning lõpptoimingutele kulub hinnanguliselt 5 minutit ning kliendiga

suhtlusele ning nõustamisele keskmiselt 3 minutit. Kõigile muudele tegevustele kulub alla 2 minuti. Käibemaksuvabastuse kaotamise korral tõuseks ettevõtte halduskoormus postisaadetise käsitlemise osas aastas keskmiselt 8,91 miljonit eurot.

Tabel 3. Halduskoormus alla 22-euroste postisaadetiste deklareerimisel (autori arvutused)

	Ajakulu saadetise kohta (min)	Kohustuste täitmise sagedus aastas (miljonites)	Palga-kulu (minutis)	Haldus-koormus aastas (miljonites eurodes)	Haldus-koormus kuus (miljonites eurodes)
Saadetiste vastuvõtmine, registreerimine ning paigutamine	1,83	3,26	0,09	0,54	0,05
Kliendi informeerimine	1	3,26	0,09	0,29	0,03
Kliendi nõustamine seoses deklareeritava kaubaga	3	1,63	0,09	0,44	0,04
Tollideklaratsiooni täitmine	14,38	3,26	0,12	5,63	0,47
Paki vabastamine ning laoarvestuse korrastamine	1,85	3,26	0,09	0,54	0,05
Andmete kontroll ning kauba väljastamine	5	3,26	0,09	1,47	0,12
Kokku	**27,06**	-	-	**8,91**	**0,76**

Lisaks tõuseksid enamate pakkide deklareerimise korral ka kulud kliendi informeerimisele tekstisõnumi ning postikirja teel. Keskmine kulu kliendi teavitamisele e-kirja või kirjaposti teel on aastas umbes 0,46 miljonit eurot (vt tabel 2). See tähendab, et alla 22-euroste imporditud postisaadetiste käibemaksuvabastuse kaotamisel oleks hinnanguline lisanduv halduskoormus ettevõtjale aastas umbes 9,37 miljonit eurot.

Seadusemuudatuse vastuvõtmise korral loodetakse ning eeldatakse, et kuni 70% kolmandate riikide müüjatest võtab kasutusele IOSS süsteemi. IOSS süsteemi korral kogub kokku ning maksab käibemaksu riigile kolmanda riigi müüja enne kauba Euroopasse saatmist. Selline olukord lihtsustaks oluliselt Eesti postiteenust pakkuva ettevõtte Eesti Posti deklareerimise protsessi, kuna sellisel juhul tuleks deklareerida vaid 30% kolmandatest riikidest saabunud kaupadest ehk hinnanguliselt 978 000 pakki aastas. Sellisel juhul oleks ettevõtte halduskoormuseks aastas hinnanguliselt 2,8 miljonit eurot, mis on oluliselt väiksem ning vähem koormav. See tähendaks aga siiski umbes 2679 paki deklareerimist päevas, mis nii kirja- ja tolliteenuse juhi kui ka tolligrupi juhi arvamusel praeguse süsteemi korral ei oleks võimalik. (intervjueeritavad 1 ja 2)

Kehtivate õigusnormide kohaselt on postisaadetise saajal võimalik täita lihtsustatud tollideklaratsioon ka iseseisvalt, täites e-maksuametis lihtsustatud tollideklaratsiooni programmis Complex. (Maksu- ja Tolliamet, 2018a) Kirja- ja tolliteenuse juhil sõnul kasutab seda võimalust täna umbes 70% inimestest ning see vähendab olulisel määral tolliagentuuri töökoormust. Kuna postisaadetiste arv, mida pärast seadusemuudatust deklareerida tuleks ulatub hinnanguliselt 978 000 pakini aastas, ei oleks nende ükshaaval deklareerimine füüsiliselt enam aga võimalik.(intervjueeritav 1) Seega pärast seadusemuudatuse jõustumist kaotatakse tõenäoliselt eraisiku võimalus täita lihtsustatud deklaratsiooni ning seetõttu ei võtnud autor seda arvutustel ka arvesse.

Kirja- ja tolliteenuse juhi sõnul ei ole veel teada, kuidas seadusemuudatuse korral imporditavate postisaadetiste deklareerimine välja hakkab nägema. Küll on aga kindel, et vanal viisil (ühekaupa deklareerides) see jätkuda ei saaks. Ühe võimaliku variandinda on välja pakutud elektrooniliste eelandmete kogumine. See tähendaks sisuliselt seda, et kolmanda riigi müüja, kes ei kasuta IOSS süsteemi on kohustatud Euroopasse müügi korral koguma kokku kõigi saadetavate postisaadetiste andmed ühte faili ning laadima need üles pilveprogrammi CDS (Custom Declarations System). See fail peaks sisaldama iga saadetava postisaadetise kirjeldust ning hinda. Eesti Post edastaks süsteemi kohaselt faili Maksu- ja Tolliametile, kes arvutaks välja maksukohustuse ning teostaks riskianalüüsi. Postiteenuse pakkujal tekiks seejärel kohe maksukohustus ning makse tasumisel lubatakse kaubad Euroopa Liitu ehk kolmanda riigi müüja võib kaubad Eestisse saata. Sellise korralduse korral võib aga tekkida olukord, kus klient soovib mingil põhjusel pakist loobuda, kuna viimasel on seaduse alusel selleks õigus. Eesti Post on selleks hetkeks aga saadetise väärtuselt käibemaksu juba tasunu ning see tuleb Maksu- ja Tolliametilt tagasi taotleda. Kogu seesuguse protsessi haldamine tähendaks Eesti Postile sedavõrd suurt lisakoormust, et postiasutus oleks sunnitud määrama postisaadetisele käsitlemise tasu, mis tähendaks kliendile hinnanguliselt 5-8-eurost hinnalisa lisaks käibemaksule. (intervjueeritav 1)

Analüüsist selgub, et kokku suurendaks imporditud väikesaadetiste käibemaksuga maksustamine postiteenuse ettevõtja Eesti Posti halduskoormust 27,06 minuti ehk 8,91 miljoni euro võrra aastas. Sellele lisanduvad ka kliendi informeerimisele tehtud kulutused tekstisõnumi või postikirja teel. Aastane hinnanguline kulu informeerimisega seotud mobiilside- ning postiteenustele on 0,46 miljonit eurot. Kokku suureneks Eesti Posti

halduskoormus seega 9,37 miljonit eurot aastas. 2017. aastal oli Eesti Posti käive 99,8 miljonit (majandusaasta aruanne, 2017). Seega moodustaks halduskoormuse kulu postiettevõtte käibest 9,3%.

Juhul kui IOSS-süsteemi kasutuselevõtt õnnestub 70% ulatuses nagu loodetud, oleks ettevõtte aastane lisandunud rahaline kulu 2,8 miljonit eurot ehk moodustaks umbes 2,8% Eesti Posti aastasest käibest. See oleks küll oluliselt väiksem kulu, kuid deklareeritavate pakkide maht oleks siiski ebamõistlikult suur ning nende ükshaaval deklareerimine vanal viisil käiks riiklikule postiteenusepakkujale üle jõu. Seega pärast seadusemuudatust ei ole mõeldav postisaadetiste manuaalne ühekaupa deklareerimine. See tähendab sisuliselt seda, et kuna postiteenuse ettevõtja ei ole võimeline manuaalselt kõiki saadetisi deklareerima, tuleks välja arendada tarkvara, mis lihtsustab saadetiste deklareerimist ning automatiseerib kogu deklareerimise protsessi. Nüüd, kus hinnanguline halduskoormus on teada, saab selle aluseks võtta tarkvara arendamise maksumusel.

Analüüsi tulemusel jõudis autor seisukohale, et käibemaksuseaduse muudatusel oleks suur mõju riiklikku postiteenust osutavale ettevõttele Eesti Postile eelkõige seetõttu, et kehtiv postisaadetiste deklareerimise süsteem on väga manuaalne ning ajakulukas. Autori hinnangul aitaks võimalikku halduskoormust vähendada IOSS- süsteemi kasutuselevõtt vähemalt 70% ulatuses, Eesti Posti postisaadetiste importimise protsessi automatiseerimine ning vastava tarkvara välja arendamine.

KOKKUVÕTE

Interneti areng ning globaliseerumine on loonud soodsad võimalused e-kaubanduse arenguks. Tänu Interneti seesugusele levimisele, sooritatakse täna aina enam oste interneti vahendusel. Viimase kümnendi trend e-turul on piiriülene e-kaubandus ehk kaupade müük teistesse riikidesse interneti vahendusel.

Lõputöö teemavaliku aluseks on Euroopa Komisjoni kavandatav käibemaksumuudatus, millega soovitakse kaotada kolmandatest riikidest imporditud postisaadetiste käibemaksuvabastuse võimalus. Muudatuse eesmärk on eelkõige suurendada maksutulusid ning tagada võrdne konkurentsi olukord kolmandate riikide ning Euroopa Liidu müüjatele.

Teema on aktuaalne, kuna e-kaubandus on saavutanud väga olulise osa majanduses ning selle populaarsus kasvab iga aastaga üha enam. Viimase kümne aasta jooksul on e-kaubandusettevõtete arv Eestis kümnekordistunud. Probleem seisneb selles, et ühe kasvavat e-kaubanduse turgu ei osata maksustada. E-kaubanduse käibemaksuvabastuse tõttu jääb Euroopa Liidul alla 22-euroste väikesaadetiste impordile rakendatava maksuvabastuse tõttu aastas hinnanguliselt 5 miljardit maksutulu saamata. Lisaks sellele seab praegune käibemaksuvabastus kohalikud müüjad võrreldes rahvusvaheliste müüjatega ebavõrdsesse olukorda, kuna rahvusvahelised müüjad võivad kasutada käibemaksuvabastust, samas kui kohalikud müüjad peavad käibemaksu maksma igalt müüdud kaubalt.

Lõputöö eesmärk oli hinnata riikliku postiteenust osutava ettevõtte Eesti Posti ühe postipaki deklareerimisega kaasnevat halduskoormust.

Esimeseks ülesandeks oli anda ülevaade e-kaubanduse tekkimisest ning arengust. Pärast Interneti sündi 1969. aastal kolis järk-järgult Internetti ka kaubandus. Tänapäeval ei tähenda internetiäri aga mitte ainult ostu ning müüki interneti vahendusel, vaid võrku ühendatud telereid, telefone, arvuteid, telereid või lennukeid. Sellised muudatused kaubanduses on loonud aga olukorra, kus internetikaubandust ei osata õiglaselt maksustada.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade probleemidest e-kaubanduse käibemaksuga maksustamisel. Globaliseerumise ja interneti levikuga on järjest populaarsem rahvusvaheline kaubavahetus. Üha populaarsust koguva rahvusvahelise e-kaubanduse impordile rakendatava käibemaksuvabastuse tõttu on tekkinud olukord, kus riik kaotab

maksutulusid ning kohalikud müüjad ei ole kolmandate riikide müüjatega võrdses olukorras.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida halduskoormuse seost maksusüsteemiga ning selle hindamise võimalusi. Halduskoormuseks nimetatakse õigusaktide rakendamisega seotud kulusid ettevõtjale, nagu näiteks ajakulu maksudeklaratsioonide täitmisele või täitja palgakulu. Õiguskeskkond ning maksusüsteemid mõjutavad oluliselt riigis tegutsevate ettevõtjate ettevõtlustegevust ning tegevusega kaasnevat halduskoormust, kuna mida väiksemad on bürokraatiakulud ettevõtjale, seda enam saab ta panustada ettevõtlusesse ja seeläbi kogu majandusse. Seetõttu tegeletakse tänapäeval halduskoormuse hindamisega üha enam. Halduskoormuse hindamiseks on tänapäeval kõige laialdasemalt kasutusel Hollandis välja töötatud standardiseeritud kulumudel, mille abil on võimalik välja mõõta halduskoormuse mahtu rahalises väärtuses.

Neljandaks eesmärgiks oli analüüsida 2021. aastast planeeritavaid muudatusi seoses e-kaubanduse käibemaksuga maksustamisega. Täna kehtivate õigusnormide kohaselt võib alla 22-eurostele kolmandatest riikidest imporditud postisaadetistele kohaldada käibemaksuvabastust. Käibemaksuseaduse muutmise eelnõuga soovitakse hakata 2021. aasta 1. jaanuarist maksustama kõiki kolmandatest riikidest posti teel imporditud saadetisi. Kuna muutus eeldab varasemast enamate pakkide deklareerimist, on oht, et postiteenuse ettevõtte halduskoormus võib märgatavalt tõusta. Selle vältimiseks võttis Euroopa Nõukogu vastu otsuse laiendada praegu elektroonsetele teenustele kehtivat käibemaksu kogumise lihtsustatud korda MOSS ka kolmandate riikide müüjatele, luues kolmandatele riikidele võimaluse kasutada käibemaksu deklareerimise ning tasumise lihtsustatud korda IOSS. IOSS kord võimaldab kolmanda riigi müüjal müüa kaupu erinevatesse riikidesse, kogudes käibemaksu vaid asukohariigis. Juhul kui välisriigi müüja otsustab IOSS süsteemi mitte kasutusele võtta, tuleb pakid deklareerida ikkagi Eestis.

Viiendaks uurimisülesandeks oli hinnata riikliku postiteenust osutava ettevõtte Eesti Posti alla 22-euroste postisaadetiste deklareerimisega kaasnevat halduskoormust. Selgus, et kõige koormavam on impordi tollideklaratsiooni täitmine, millele kulub keskmiselt 14,38 minutit. Uuringu tulemusena selgus, et ilma IOSS-süsteemi rakendamata oleks riikliku postiteenuse pakkuja lisanduv halduskoormus 9,37 miljonit eurot aastas. Eeldusel, et IOSS süsteemi kasutuselevõtt osutub edukaks ning selle võtavad kasutusele 70% kolmandate riikide müüjatest, oleks ettevõtjale lisanduv halduskoormus postisaadetiste importimisel

2,8 miljonit eurot. Uuringu tulemusel selgus aga, et ka viimasel juhul tuleks postiteenuse ettevõttel aastas deklareerida keskmiselt 978 000 pakki, mis tänase süsteemi korral ei oleks võimalik.

Analüüsi tulemusel jõudis autor seisukohale, et käibemaksuseaduse muudatusel oleks suur mõju riiklikku postiteenust osutavale ettevõttele Eesti Postile eelkõige seetõttu, et kehtiv postisaadetiste deklareerimise süsteem on väga manuaalne ning ajakulukas. Autori hinnangul aitaks võimalikku halduskoormust osaliselt vähendada IOSS- süsteemi kasutuselevõtt vähemalt 70% ulatuses, Eesti Posti postisaadetiste importimise protsessi automatiseerimine ning selleks vastava tarkvara välja arendamine.

Kuna seadusemuudatuse jõustumisel tuleks Eesti Postil aastas deklareerida vähemalt 978 000 postisaadetist ning see suurendaks oluliselt ettevõtja halduskoormust, on postiteenuse ettevõte tõenäoliselt sunnitud rakendama 5-8 eurost saadetise käsitlemise tasu. Edaspidi võiks läbi viia tarbijaküsitluse, selgitamaks välja kas ja kui palju on tarbijad valmis rahvusvaheliste postisaadetiste käsitlemise eest tasu maksma.

SUMMARY

Internet development and globalization have created favourable opportunities for the development of e-commerce. Thanks to the spread of the Internet, more and more purchases are made online today. The trend of the last decade is cross-border e-commerce.

The current thesis is written about the administrative burden related to the abolish of VAT exemption for imported postal parcels.

The problem is that, as a result of the VAT exemption for e-commerce, the European Union is estimated to lost 5 billion euros of tax revenue due to the tax exemption for small parcels of less than 22 euros.

The aim of the thesis is to assess the administrative burden of declaring one imported postal parcel.

Qualitative and quantitative research methodology is used in the thesis. To identify and interpret cross-border e-commerce tax changes, relevant legislation is analysed, and interviews conducted. In addition, a case study is conducted in which quantitative data are collected and analysed using a standard cost model.

The survey result show that the abolition of the VAT exemption for postal items under 22 euros would increase the administrative burden of Estonian Postal Office by 9.37 million euros per year. One way to reduce the administrative burden, is to convince third country vendors to implement IOSS-system. If 70% of the third country vendors would agree to use IOSS-system and declare the postal items before sending them to Europe, it would reduce administrative burden of Estonian Postal Office from 9,37 million euros to 2,8 million.

As a result of the analysis it also turned out that if the additional administrative burden was 2,8 million euros, the postal company would have to declare an average of 978 000 postal parcels per year. With today's manual system that would not be possible. Thus, the manual declaration of postal items in case of an amendment to the law is no longer conceivable.

As a result of the analysis, the author came to the conclusion that the abolishment of the VAT exemption would have a major impact on the Estonian postal service company Eesti Post. Mainly because of the declaration system of the parcels is very manual and time consuming. According to the author there are some ways to reduce the administrative

burden of Estonian Postal Office. Firstly, making contracts with at least 70% of the third country vendors to start using IOSS-system, secondly automatize the declaration process and develop software that would help with that.

Based on the results of the analysis, the author has recommended that a consumer survey should be conducted to determine whether and how much consumers are willing to pay for handling corss-border postal parcels.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Ahmad, Z., Ibrahim, R., 2017. Mobile Commerce (M-commerce) Interface Design: A review of literatuure. *IOSR Journal of Computer Engineering*, 19(3), pp. 66-70.

Alpagu, H., 2015. International taxation and the role of customs union between Turkey and EU. *Journal of Knowledge Economy & Knowledge Management,* 10(2), pp. 133-142.

Chen, S. & Chang T., 2003. A descriptive model of online shopping process: some empirical results. *International Journal of Service Industry Management,* 14(5), pp 556-569.

Deloitte, 2016. VAT Aspects of corss-border e-commerce – Options for modernisation. [Võrgumaterjal] Leitav: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot2.pdf/ Kasutatud: [Kasutatud 23. 10. 2018].

Eesti Post, 2017. *2017. aasta konsolideeritud majandusaasta aruanne.*

Eichfelder, A. & Vaillancourt, F., 2014. Tax Compliance Costs: A Reciew of Cost Burdens and Cost Structures. *Review of Puclib Economics*, 210 (3), pp. 111-148.

Euroopa Komisjon, 2009. *Halduskoormuse vähendamine Eurooopa Liidus.* Komisjoni töödokument.

Euroopa Komisjon, 2015. Euroopa digitaalse ühtse turu strateegia. [Võrgumaterjal] Leitav: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=ET/ [Kasutatud 14. 10. 2018].

Euroopa Komisjon, 2016. *Käibemaksu ajakohastamine piiriülese ettevõtjalt tarbijale suunatud e-kaubanduse puhul*. Nõukogu direktiiv.

Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrus (EL) nr 952/2013, 9. oktoober 2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik (uuesti sõnastatud).

Euroopa Ühenduste Komisjon, 2007. Halduskoormuse vähendamise tegevusprogramm Euroopa Liidus. [Võrgumaterjal] Leitav: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0023&from=EN [Kasutatud: 07.03.2019]

Haigh, T., Russell, A. L. & Dutton, W. H., 2015. Histories of the Internet: Introducing a Special Issue of Information & Culture. *Information & Culture*, 50(2), pp. 143–159.

Hyvönen M., 2017. Komission direktiiviehdotus rajat ylittävän sähköisen kaupan nykyaikaistamiseksi. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2017-AK-105848.pdf [Kasutatud: 07.03.2019]

IAB, 2016. A Global Perspective of Mobile Commerce. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.iab.com/wp-content/uploads/2016/09/2016-IAB-Global-Mobile-Commerce-Report-FINAL-092216.pdf [Kasutatud 08.01.2019].

Jones, R. & Basu, S., 2002. Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem. *International Review of Law, Computers & Technology,* 16(1), pp. 35-51.

Justiitsministeerium ja riigikantselei. 2012. Mõjude hindamise metoodika. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article_files/mojude_hindamise_metoodika.pdf [Kasutatud 04.10.2018].

Kaubandustegevuse seadus (2015) RT I, 12.07.2014, 59.

Kawa, A., Zdrenka, W., 2016. Conception of integraator in cross-border E-commerce. *Logforum,* 12(1), pp. 63-73.

Konsa, P., 2005. Halduskoormuse vähendamine – Eesti võimalused ja valikud. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.praxis.ee/wp-content/uploads/2014/03/2005-Halduskoormuse-vahendamine.pdf/ [Kasutatud 11. 10. 2018].

Käibemaksuseadus (2003) RT I, 29.11.2018, 9.

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus* 2. Täiendatud ja muudetud trükk toim. Tallinn: Juura Kirjastus.

Maadi, M., Maadi. M., Javidnia, M., 2016. Identification of factors influencing building initial trust in e-commerce. *Iranian Journal of Management Studies (IJMS),* 9(3), pp. 483-503.

Maamar, Z., 2003. Commerce, E-Commerce and M-Commerce: What comes next? *Communications of the ACM,* 46(12), pp .251-257.

Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2005. *Standardkulumudeli metoodikaraport ja rakenduskava.* Tallinn: SA Poliitikauuringute Keskus PRAXIS.

Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2010. Halduskoormuse hindamisvajaduse kaardistamine ja halduskoormuse hindamine lõppraport. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.mkm.ee/et/uudised/halduskoormust-parim-vahendada-ennetamise-teel/ [Kasutatud 12. 10. 2018].

Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2013. Eesti ettevõtluse kasvustrateegia 2014-2020. [Võrgumaterjal] Leitav: http://kasvustrateegia.mkm.ee/ [Kasutatud: 12.10.2018]

Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2018. Nullbürokraatia. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.mkm.ee/et/nullburokraatia/ [Kasutatud 11. 10. 2018].

Majandus- ja Kommunitaktsiooniministeerium, 2006. *E-äri käivitamise õiguslikud alused,* Tallinn: Majandus- ja kommunikatsiooniministeerium.

Majandus-ja Kommunikatsiooniministeerium, 2012. *Ettevõtja halduskoormuse mõõtmise juhend.*

Maksu- ja Tolliamet, 2018a. Deklareerimine. https://www.emta.ee/et/eraklient/reisimine-saadetised-umberasumine/saadetised-valjastpoolt-euroopa-liitu Leitav: https://www.emta.ee/et/eraklient/reisimine-saadetised-umberasumine/saadetised-valjastpoolt-euroopa-liitu/deklareerimine/ [Kasutatud 21. 11. 2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018b. Elektroonilise side teenuste ja elektrooniliste teenuste käibemaksuga maksustamise erikord – MOSS. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/ulevaade-kaibe-maksustamisest/elektroonilise-side-teenuste-ja/ [Kasutatud 16. 11. 2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018c. MTA, Statistikaameti ja Eesti Panga ühisprojekt „Aruandlus 3.0“. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/mta-statistikaameti-ja-eesti-panga-uhisprojekt-aruandlus-30/ [Kasutatud 16.11.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2018d. Saadetised väljastpoolt Euroopa Liitu. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/et/eraklient/reisimine-saadetised-umberasumine/saadetised-valjastpoolt-euroopa-liitu/ [Kasutatud 14. 12. 2018].

Meharia, P., 2012. E-commerce and taxation: Past, present and future. *IUP Journal Of Accounting Research & Audit Practices.* 11(4), pp. 25-33.

Mitchell, AD. & Mishra, N., 2018. Data at the Docks: Modernizing International Trade Law for the Digital Economy. *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law*. 20(4) pp. 1073–1134.

Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ,28.11.2006, *mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi.*

Nõukogu direktiiv 2009/132/EÜ, 19.10.2009, *direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 punktide b ja c rakendusala määratluse kohta seoses teatavate kaupade käibemaksuvabastusega nende lõplikul importimisel (kodifitseeritud versioon).*

OECD, 2004. International Standard Cost Model Manual. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/34227698.pdf [Kasutatud:24.03.2019]

Ottenson, O., 2016. *Püsiv tegevuskoht e-kaubanduses.* Lõputöö, Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Pinto, D., 2003. *E-Commerce and Source Based Income Taxation.* Amsterdam: IBFD Publications, pp. 1-244.

Postiseadus (2006) RT I, 13.03.2019, 115.

Pulk, S., 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus.* Tallinn: Juura.

Raamatupidamisseadus (2002) RT I, 09.05.2017, 30.

Rahandusministeerium, 2018. Rahandusministeeriumi poolt koostatud ülevaade lõpptarbijale suunatud piiriülese e- kaubanduse käibemaksu ajakohastamise paketist. [Võrgumaterjal] Leitav:https://www.koda.ee/sites/default/files/content-type/content/2017-04/e-kaubanduse_paketi_selgitus.pdf/ [Kasutatud: 13.09.2018]

Scanlan, M. A., 2009. Use Tax History and Its Implications for Electronic Commerce. *Information Society*. 25(3), pp. 220–225.

Sevin, DA., 2014. Capturing tax revenue on internet sales: abadoning the streamlined agreement for origin sourcing. *Arizona Law Review*, 56(1), pp. 249-280.

Sihver, A., 2007. Halduskoormuse hindamine kui samm teadmistepõhise poliitikakujundamise suunas. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.praxis.ee/wp-

content/uploads/2014/03/2007-Halduskoormuse-hindamine-teadmistepohise-poliitikakujundamise-suunas.pdf/ [Kasutatud 11. 09. 2018].

Statistikaamet, 2016. E-kaubanduse kasutamine on tõusuteel. [Võrgumaterjal Leitav: https://blog.stat.ee/2017/01/19/e-kaubanduse-kasutamine-on-tousuteel/ [Kasutatud 17. 09. 2018].

Svantesson, D. & Clarke, R., 2010. A best practice model for e-consumer protection. *Computer law and security review,* 26(1), pp. 31-37.

Sõlg, A., 2017. E-kaubandus - kasvav trend piiriüleses kaubanduses. Ettekanne. Tallinn, Sisekaitseakadeemia 04.12.2017 konverents: Finantskolledži aastakonverents.

Talvik, M., 2016. *E-kaubanduse vahendusel füüsilise isiku teenitud tulude maksustamine.* Lõputöö, Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Tammert, P., 2005. *Maksundus*. Tallinn: Trükikoda OÜ Paar.

Tiigiste, J., 2012. E-kaubandus on viimasel kümnendil hoogsalt arenenud. [Võrgumaterjal] Leitav: https://blog.stat.ee/2012/05/16/e-kaubandus-on-viimasel-kumnendil-hoogsalt-arenenud/ [Kasutatud 17. 12. 2018].

Tolliseadus (2017) RT I, 13.03.2019, 170.

Universal Postal Union, 2004. WCO–UPU Postal Customs Guide. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.icao.int/Meetings/AirCargoDevelopmentForum-Togo/Documents/WCO-UPU_PostalCustomsGuide-June2014.pdf [Kasutatud: 24.10.2018]

Urbmets, I., 2019. Tollideklaratsiooni täitmise juhend andmetöötlussüsteemis complex. [Võrgumaterjal]]https://www.emta.ee/sites/default/files/ariklient/toll-kaubavahetus/tollisusteemide-kasutajatele/complex/juhendid/tollid_tait_juhend_01.02.2019.pdf [Kasutatud: 28.03.2019]

Vangheluwe, J., 2017. *Töörühma ettekanne*. (16.04.2018).

Westberg, B., 2002. Cross-Border Taxation of E-Commerce. *Amsterdam: IBFD Publications.*

Yang, Y., Wang, C. & Chen, C., 2017. *Recent Development Trend of Electronic Commerce Research: 2000 to 2016.* Contemporary Management Research. 13(2), pp. 131–142.

Lisa 1 Halduskoormuse eelhindamise kontrollküsimustik

1. Kas õigusakti rakendamisega kaasneb ettevõtjatele mõni alljärgnevatest infokohustustest:
    a) riigiasutuste või kolmandate osapoolte teavitamine, informatsiooni edastamine;
    a) perioodiliselt muutuvate regulatsioonidega kurssi viimine;
    b) (perioodiliste) aruannete koostamine;
    c) litsentsi, loa, erandi või sertifikaadi taotlemine;
    d) ettevõtte registreerimine;
    e) (perioodiliste) uurimise/revideerimise, ülevaatuse, kontrolli või auditi läbiviimine;
    f) ettevõtte (kriisi)juhtimisplaani uuendamine;
    g) pretensioonide ja (edasi)kaebuste protseduur?

2. Kas regulatsiooni rakendaja jaoks on tegemist uue kohustusega või muudetakse olemasolevaid?
3. Kas regulatsiooni täitmine on rakendaja jaoks kohustuslik või vabatahtlik? kohustuslik
4. Kas tegemist on ühekordsete või perioodiliste kohustustega?
5. Milline on perioodiliste kohustuste täitmise sagedus?
6. Kui suur on regulatsiooni rakendajate arv?
7. Kas regulatsioon laieneb kõigile rakendajatele ühtemoodi või on erandeid?
8. Kas kohustust on võimalik täita olemasolevate (info)tehnoloogiliste rakenduste abil?
9. Kas kõigi õigusaktis sisalduvate kohustuste täitmine võiks hinnanguliselt tekitada ettevõtjate suurt aja- ja tööjõukulu?

Kokkuvõtlik hinnang

10. Kas halduskoormuse hindamine on ülaltoodud punktidest lähtuvalt põhjendatud?

Lisa 2 Halduskoormuse küsimustik Eesti Posti kirja- ja tolliteenuse juhile

1. Mis on Teie amet?
2. Mitu postisaadetist saadetakse hinnanguliselt aasta jooksul kolmandatest riikidest Eestisse?
3. Mitu protsenti deklareeritavatest kaupadest deklareerivad eraisikud praeguse süsteemi kohaselt ise ning kui suur koormus on Eesti Postil?
4. Kas võimaliku käibemaksuseaduse muudatuse korral jätkuks sama postisaadetiste vastuvõtmise ning deklareerimise süsteem?
5. Kui ei, siis millised on võimalikud uued lahendused?

Lisa 3 Halduskoormuse küsimustik Eesti Posti tolligrupi juhile

I OSA

1. Mis on Teie amet?
1. Kui suur on Teie ettevõttes töötava tolliagendi töötasu?
2. Kui suur on Teie ettevõttes töötava lihttöölise (postiljon, tollilaotöötaja, assistent) töötasu?
3. Mis on teie ettevõtte peamine tegevusala?
4. Mis programme kasutate postisaadetiste deklareerimisel?
5. Kas käibemaksuseaduse muudatuse korral jätkaksite sama süsteemiga?
6. Kui ei, siis mida planeerite muuta?

II OSA

1. Millised ettevalmistavad etapid tuleb läbida enne postisaadetise deklareerimist?
2. Kes vastutab teie ettevõttes pakkide vastuvõtmise ning registreerimise eest?
3. Kui kaua kulub ühe postisaadetise vastuvõtmisega seotud toimingutele aega?
4. Kes vastutab teie ettevõttes kliendi informeerimise ning nõustamise eest?
5. Kui kaua kulub hinnanguliselt aega ühe kliendi teavitamisele ning nõustamisele?
6. Kes vastutab teie ettevõttes impordi tollideklaratsiooni täitmise eest?
7. Millistest etappidest koosneb impordi tollideklaratsiooni täimine?
8. Kui kaua kulub aega suhtlemiseks Maksu- ja Tolliametiga impordi tollideklaratsiooni osas?