

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Rahanduse ja majandusarvestuse õppetool

Viktorija Jesjutina

**JUHENDMATERJALI KOOSTAMINE
PAKENDIARVESTUSE SÜSTEEMI
PARENDAMISEKS EESTIS**

Magistritöö

Juhendaja: assistent Mark Kantšukov

Tartu 2017

Soovitan suunata kaitsmisele
Mark Katšukov

Kaitsmisele lubatud “ “..... 2017. a.

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....
Viktoria Jesjutina

SISUKORD

Sissejuhatus	4
1. PAKENDIARVESTUSE RAAMISTIKU MAJANDUSÕIGUSLIKUD ALUSED	8
1.1. Pakendiarvestuse majandusteoreetilised alused	8
1.2. Pakendiarvestuse reguleerimine Euroopa Liidus	18
1.3. Välisriikide kogemus pakendiarvestuse süsteemi kujundamisel	23
2. JUHENDMATERJALI KOOSTAMINE PAKENDIARVESTUSE SÜSTEEMI PARENDAMISEKS – EMPIIRILINE ANALÜÜS	36
2.1. Pakendiarvestuse süsteem Eestis – analüütiline ülevaade	36
2.2. Andmed ja metoodika	43
2.3. Tulemused ja järeldused	49
2.3.1. Dokumendianalüüs	50
2.3.2. Intervjuude analüüs	56
2.3.3. Juhendmaterjal	64
Kokkuvõte	66
Viidatud allikad	69
LISAD	75
Lisa 1. Pakendiauditite analüüs	75
Lisa 2. Intervjuu põhiküsimused kõigile osapooltele	80
Lisa 3. Pakendiarvestuse ja –aruandluse juhendmaterjal	81
Summary	110

SISSEJUHATUS

Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivi 94/62/EÜ pakendite ja pakendijäätmete kohta eesmärgiks on kaitsta keskkonda, vähendades pakendijäätmete teket. Vastavalt Euroopa keskkonnapoliitikale vastutab pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise eest saastaja ehk ettevõtte, kes on vastava pakendi turule toonud. Eestis on ettevõtted kohustatud pidama arvestust oma pakendi üle ning esitama vastava aruandluse alates 1. juunist 2004, mil jõustus esimene pakendiseadus. Tegelikult täitsid seda kohustust vaid vähesed pakendiettevõtjad.

2010. aastal auditeeris Riigikontroll seda, kas riigi tegevus toetab pakendijäätmete kogumist ning taaskasutamist selliselt, et pakendiettevõtjad taaskasutaksid võimalikult suure osa pakendijäätmeid ning oleksid täidetud Euroopa Liidu pakendidirektiivis sätestatud taaskasutuse eesmärgid. Oma auditi tulemusena leidis Riigikontroll, et pakendite turule toomise ja taaskasutuse andmete kontrollimatuse tõttu võis riigil jääda 2009. aastal laekumata ligikaudu ühe miljardi krooni ulatuses pakendiaksiisi. Sellest tulenevalt soovitas Riigikontroll Keskkonnaministeeriumil reguleerida selgemini pakendijäätmete taaskasutuse tõendamise põhimõtteid; sõnastada taaskasutusorganisatsioonidele selgemad nõuded nende tegevusülevaadete (aruannete) koostamiseks ning täpsustada pakendiauditi sisule esitatavaid nõudeid. (Rasso *et al.* 2010: 1-2)

Keskkonnaministeeriumi eestvedamisel tehti pakendiseadusesse muudatus, millega pandi kõigile pakendiettevõtetele, kes lasevad turule rohkem kui 100 kg plastpakendit ja 200 kg muud pakendit, alates 1. jaanuarist 2015 auditeerimise kohustus. Muudatus on tingitud sellest, et kuni 2014. aasta lõpuni olid taaskasutusorganisatsioonidega lepingud sõlminud pakendiettevõtted järelevalve alt väljas. Nende ettevõtete puhul pole pakendijäätmete

andmeid tekkimisest kuni taaskasutusse jõudmiseni algdokumentide põhjal kontrollinud ei Keskkonnainspeksioon ega ka Maksu- ja Tolliamet. Ettevõtted on motiveeritud näitama pakendikoguseid tegelikust väiksematena, kuna siis peab taaskasutusorganisatsioonile vähem teenustasu maksma. Taaskasutusorganisatsioonide jaoks lõi selline olukord võimaluse näidata pakendijäätmete taaskasutamisenäidatust vähem ning selle arvelt kunstlikult suurendada taaskasutuse sihtmäära täitmist ning ühtlasi vältida aktsiisinõuet. (Pakendiseaduse muutmise ... 2015; Pakendiandmeid peab ... 2014)

Varasemalt pakendiauditi teemal kirjutatud lõputöös on järeldatud, et kõik pakendiauditiga seotud pooled – pakendiettevõtjad, taaskasutusorganisatsioonid ja audiitorettevõtted – tunnevad hetkel suurt puudust korralikust juhendmaterjalist, mis sätestaks üheselt pakendiarvestuse põhimõtted ning selle, kuidas mingis olukorras tuleks käituda. Antud magistr töö keskendub sellise juhendmaterjali väljatöötamisele, mis sätestaks üheselt pakendiarvestuse põhimõtted ning erinevates olukordades käitumise.

Käesoleva magistr töö eesmärgiks on koostada juhendmaterjal pakendiarvestuse parendamiseks Eestis, mis tugineks seadusandlusele ja arvestaks praktiliste asjaoludega. Juhendmaterjal koostatakse tuginedes dokumentatsiooni analüüsile ja intervjuude läbiviimisele asjaosalistega selleks, et töö tulemus oleks kasulik pakendiettevõtjatele, taaskasutusorganisatsioonidele ja audiitorettevõtetele. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- luua pakendiarvestuse teoreetiline raamistik tuginedes finantsarvestuse käsitlemisele;
- käsitleda Euroopa Liidus vastu võetud pakendiarvestust reguleerivaid õigusakte;
- selgitada Euroopa Liidu liikmesriikide pakendisüsteemi korraldamise põhimõtted ja pakenditega seotud majandusmeetmete rakendamist;
- selgitada pakendiarvestuse süsteemi arengut Eestis ning selle kitsaskohti;
- töötada läbi erinevate pakendiettevõtjate pakendiauditid;
- koostada intervjuu küsimused ja läbi viia intervjuud asjaosaliste isikutega;
- teha järeldused ning tulemuste põhjal välja töötada juhendmaterjal.

Magistritöö jaguneb kaheks peatükiks – teoreetiliseks ja empiiriliseks. Teoreetiline osa jaguneb kolmeks alapeatükiks. Esimene alapeatükk keskendub pakendiarvestuse olemuse selgitamisele võrreldes seda finantsarvestusega. Teises alapeatükis käsitleb autor Euroopa Liidus vastu võetud pakendiarvestust reguleerivaid õigusakte, millele Eesti pakendiseadus tugineb. Kolmandas alapeatükis selgitatakse Euroopa Liidu liikmesriikide pakendisüsteemi korraldamise põhimõtteid ning pakenditega seotud majandusmeetmete rakendamist. Teoreetilise peatüki koostamisel tuginetakse erinevate autorite teadustöödele, neist olulisemad on järgnevalt välja toodud: Veemaa, Poltimäe, Buldas, Kaunismaa, Moora, Thelmas (2016), Isand (2013), Mitt (2010), Melnik (2014), Luiker (2014), Effectiveness of ... (2015).

Empiiriline osa jaguneb kolmeks alapeatükiks. Peatüki keskmes on Eesti pakendiseadus, millel põhineb Eesti pakendiarvestus. Empiirilise osa esimeses alapeatükis analüüsitakse Eesti pakendiseadusandluse ja pakendiarvestuse arengut ning tuuakse välja peamised kitsaskohad. Metoodikat ja andmete kogumist selgitatakse empiirilise osa teises alapeatükis. Töö metodoloogia keskmes on juhendmaterjali koostamine, mille eesmärgiks on tagada pakendiarvestuse korrektne pidamine.

Meetoditeks, mis toetavad juhendmaterjali koostamist, on dokumendianalüüs ja poolstruktureeritud intervjuu. Vastavad uurimismeetodid on üksteist täiendavad ehk info, mis on saadud dokumendianalüüsist pole ainuüksi piisav, et teha põhjendatud järeldusi. Ka Miles ja Huberman (1984: 15) märgivad: „Sõnadel, mis moodustavad nn teema, on konkreetne, elav ja tähenduslik sisu, mis on sageli lugejale, teistele uurijatele, poliitikutele ja praktikutele palju veenvamad kui numbritega täidetud leheküljed“. Dokumendianalüüs põhineb KPMG Baltics OÜ poolt 2016. aastal läbi viidud 2015. aasta 30 pakendiauditi läbi töötamisel. Autor intervjuueerib pakendiettevõtjaid, audiitorettevõtteid, taaskasutusorganisatsioone, järelevalveorganisatsioone ja riigiasutusi selleks, et välja selgitada, mis siiani valmistab pakendiarvestuse ja pakendiaruandluse juures probleeme.

Empiirilise osa viimases alapeatükis on esitatud dokumendianalüüsi tulemused ja läbi viidud intervjuude analüüs. Nende põhjal on autor koostanud juhendmaterjali, mis oleks

üheselt mõistetav Eesti pakendiettevõtjatele, taaskasutusorganisatsioonidele ja audiitorettevõtetele.

Magistritöö autor tänab oma juhendajat Mark Kantšukovi kasulike nõuannete eest. Autor tänab südamest kõiki uuringus osalenud isikuid, kes panustasid antud töö valmimisse.

Märksõnad: pakendiarvestus, pakendiaruandlus, pakendiaudit, pakendiseadus, pakendiettevõtja.

1. PAKENDIARVESTUSE RAAMISTIKU MAJANDUSÕIGUSLIKUD ALUSED

1.1. Pakendiarvestuse majandusteoreetilised alused

Majandusarvestus on igasuguste majanduslike tehingute identifitseerimise, mõõtmise ja edastamise protsess, mis lubab infokasutajatel teha olulisi hindamisi ja otsuseid (Glautier, Underdown 1994: 11). Majandusarvestuse spetsialistide kutseühingu *The American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) definitsiooni järgi on majandusarvestus „kunst arvestada, klassifitseerida ja olulisel määral kokku võtta raha, tehinguid ja sündmusi, mis on, vähemalt osaliselt, majandusliku iseloomuga ning neid tulemusi tõlgendada“ (Sheth, Thakkar 2014: 17). Majandusarvestus koosneb finantsarvestusest, maksuarvestusest, kuluarvestusest, finantsaruannete analüüsist, juhtimisarvestusest, eelarvestamisest ja audiitorkontrollist (Majandusarvestus ja selle ... 2006). Autori arvates peaks sellesse loetellu kuuluma ka pakendiarvestus. Järgnevalt keskendub magistritöö autor pakendiarvestuse ja –aruandluse defineerimisele läbi finantsarvestuse ja –aruandluse olemuse selgitamise. Pakendiarvestuse selgitamisel tugineb autor peamiselt pakendiseadusele, kuna teaduspõhine kirjandus pakendiarvestuse kohta puudub.

Finantsarvestust ja –aruandlust on defineerinud mitmed autorid. Sutton (2004: 2) defineerib finantsarvestust kui protsessi, mille käigus võetakse raamatupidamisdokumentidest kokku organisatsioonide finantsandmed ja avaldatakse need majandusaasta aruannetes väljaspool organisatsiooni olevatele isikutele. Rand (2002: 175) järgi tegeleb finantsarvestus ettevõttest väljapoole suunatud informatsiooniga ning tulemuste kajastamise ja analüüsimisega. Finantsarvestus on protsess, mille väljundiks on finantsaruanded (Danos, Imoff 1991: 5). Kalnin (2012: 3) defineerib finantsarvestust kui plaanipärast tegevust, mis

hõlmab ettevõtte majandustehingute andmete identifitseerimist, mõõtmist, registreerimist, rühmitamist, töötlemist, säilitamist, analüüsimist ja edastamist juhtimise vajadusteks. Larsoni, Milleri, Zini ja Nelsoni (1993: 15) arvates annab finantsarvestus informatsiooni omanikele, nii praegustele kui ka potentsiaalsetele investoritele, juhtkonnale, ostjatele, tarnijatele ja paljudele teistele otsustajatele, kes ei osale päevast-päeva organisatsiooni tegevuses. Seega võib öelda, et finantsarvestus on oma olemuselt finantsandmete kokku kogumine, nende süstematiseerimine, analüüsimine ning edastamine otsustajatele ehk info tarbijatele.

Pakendiseaduse (PakS) § 24 järgi sarnaneb pakendiarvestus finantsarvestusega – ka pakendiarvestuse puhul on tegemist pideva arvestusega, mis põhineb algdokumentidel, sh raamatupidamise algdokumentidel ning eeldab nende identifitseerimist, mõõtmist, registreerimist, rühmitamist, töötlemist ja säilitamist, kuid erinevalt finantsarvestusest ei ole pakendiaruande ise avalik ega kõigile kättesaadav. Küll aga on kõigil võimalus pakendiregistrist järgi vaadata, missugused pakendiettevõtjad ja mis perioodi kohta on oma pakendiaruande esitanud.

Jaan ja Lehte Alver (2011: 286) on defineerinud finantsaruandlust, kui tegevust, kus koostatakse ja esitatakse aruandeid, mis kajastavad ettevõtte finantsilist seisundit, toimimist ja rahalist käivet. Järelikult on finantsarvestus ja –aruandlus omavahel väga tihedalt seotud. Samas ei saa neid defineerida koos, sest finantsarvestus on laiem mõiste kui finantsaruandlus. Autori arvates rakendub see definitsioon ka pakendiarvestusele ja pakendiaruandlusele.

Raamatupidamise seaduse (RPS) § 4 on ära toodud üldised finantsarvestusele ja finantsaruandlusele kehtivad põhinõuded. Antud seaduse järgi on ettevõtte (RPS § 4):

- kohustatud korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalsuse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine äriühingu finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest;
- dokumenteerima kõiki oma majandustehinguid;

- kirjendama algdokumentide või nende põhjal koostatud koondokumentide alusel kõiki oma majandustehinguid raamatupidamisregistrites;
- koostama ja esitama majandusaasta aruande ning muud finantsaruanded;
- säilitama raamatupidamisdokumente.

Pakendiseaduses on ära toodud üldised pakendiarvestuse ja –aruandlusele kehtivad põhinõuded. Antud seaduse järgi on pakendiettevõtja (PakS § 16, 24):

- kohustatud pidama pakendimaterjali massi üle pidevat arvestust pakendi ja pakendimaterjali liikide kaupa, sealhulgas eraldi pakendiaktsiisi seaduses sätestatud pakendite osas;
- peab turule lastud pakendatud kauba pakendi ja sellest tekkinud pakendijäätmed koguma ja taaskasutama selliselt, et taaskasutuse sihtarvud oleksid täidetud ning kandma sellest tulenevad kulud;
- peab korraldama oma kauba pakendijäätmete kogumise igas oma kauba müügikohas, informeerima tarbijaid võimalusest tagastada pakendijäätmed müügikohta ning pidama oma kauba pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise üle arvestust iga müügikoha kohta eraldi, aga ainult sel juhul, kui tegemist on pakendiettevõtjaga, kes laseb turule pakendatud kauba pakendimassiga rohkem kui viis tonni aastas ning ei anna kohustusi üle taaskasutusorganisatsioonile (TKO);
- peab esitama järelevalve õigusega isiku (st Eesti Maksu- ja Tolliamet, Keskkonnaministeerium) nõudmisel järgmised andmed ja dokumendid:
 - turule lastava kauba pakendist tekkivate jäätmete mass pakendimaterjali liikide kaupa;
 - müügikohtade loetelu;
 - andmed pakendijäätmete kogumise korraldamise kohta igas müügikohas ja kogumiskohtade asukohad;
 - pakendijäätmeid taaskasutava ettevõtja koostatud kirjalik pakendijäätmete taaskasutamise tõend;
 - pakendijäätmeid taaskasutava ettevõtjaga sõlmitud kirjalikud lepingud.

- kohustatud kalendriaasta kohta esitama pakendiregistrisse kandmiseks audiitori kontrollitud andmed pakendi ja pakendimaterjali liikide kaupa,
- kohustatud säilitama pakendiarvestuse aluseks olevaid dokumente ja nende alusel koostatud koondandmeid.

Eestis on kõige tähtsam finantsarvestust ja –aruandlust reguleeriv õigusakt raamatupidamise seadus (RPS). Esimene finantsarvestust ja –aruandlust reguleeriv seadus võeti vastu 1994. aastal. Antud regulatsioon hakkas kehtima 1995. aastal. (Haldma 2003: 505). Raamatupidamise seadus, mille järgi tänapäeva raamatupidajad finantsarvestust ja finantsaruandlust korraldavad, võeti vastu 2002. aastal ning jõustus 2003. aastal (Raamatupidamise seadus 2002). Seadus reguleerib kõikide äriühingute, kontsernide ja avaliku sektori organisatsioonide raamatupidamise korraldust (Haldma 2003: 507).

Kõige tähtsam pakendiarvestust ja –aruandlust reguleeriv õigusakt Eestis on pakendiseadus (PakS). Esimene EL-i pakendiarvestust ja –aruandlust reguleeriv seadus jõustus juba 1994. aastal (Euroopa Parlamendi ... 1994). Pakendiseadus, mille järgi tänapäeva pakendiettevõtjad pakendiarvestust ja –aruandlust korraldavad, võeti vastu ning jõustus 2004. aastal (Pakendiseadus 2004).

Väga oluliseks finantsarvestust ja –aruandlust reguleerivaks ühenduseks Eestis on Eesti Raamatupidamise Toimkond. Eesti Raamatupidamise Toimkonna kinnitab Vabariigi Valitsus valdkonna eest vastustava ministri ettepanekul. Raamatupidamise Toimkond on koostanud Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RTJ), mis selgitavad ja täpsustavad raamatupidamise seadust. Hetkel on välja antud juhendeid kokku 18. Raamatupidamise Toimkonna juhendid põhinevad SME IFRS-l. (Raamatupidamise Toimkond 2016)

Pakendiarvestust ja –aruandlust reguleerivaks ühenduseks Eestis võib pidada Keskkonnaministeeriumi, kes on pakendiregistri vastutav töötleja (PakS § 25 lg 4). Raamatupidamise Toimkonna juhenditele sarnaseid juhendeid pole pakendiarvestuse jaoks aga koostatud. See on ka üks põhjus, miks tekitab pakendiarvestuse pidamine pakendiettevõtjates segadust – pakendiseaduse nõuded on kohati üsna üldsõnalised ja

lakoonilised jättes ruumi laiadeks ja mitmekesisteks tõlgendusteks (Pakendiseadusandluse analüüsi ... 2010: 47). Autori arvates on RTJ-iga analoogse juhendi koostamine pakendiarvestuse korrektseks pidamiseks kriitilise tähtsusega ning selle rolli peaks enda peale võtma Keskkonnaministeerium.

Nii majandusaasta aruande esitamine kui ka pakendiregistrisse andmete esitamine hõlmab audiitorkontrolli (RPS § 14 lg 2¹, PakS § 24¹).

Raamatupidamise seaduse järgi on raamatupidamise raamistiku valimine (kas IFRS, nii nagu see kehtib Euroopa Liidus või Eesti hea tava) Eestis ettevõtte enda otsustada, v.a seaduses sätestatud juhtudel.

Audiitorkontroll on majandusarvestuse osa, mille eesmärk on suurendada raamatupidamisaruannete kasutajate kindlustunnet, et ettevõtte finantsseisund ja majandustulemus on õigesti ja õiglaselt kajastatud. Audiitor kontrollib raamatupidamisaruannete vastavust reeglitele, mille kasutamist aruannete koostaja ise on deklareerinud ning mis selle raamatupidamisaruande jaoks määravad, mida õige ja õiglase kajastamise all mõistetakse (Otsus-Carpenter 2010: 10).

Lawrence R. Dicksee kohaselt on audit ettevõtte raamatupidamise algdokumentide ja ettevõtte arvestuse läbivaatamine, et kindlaks teha, kas need kajastavad õigesti ja täielikult ettevõtte rahalisi tehinguid. Taylor and Perry defineerisid auditit kui numbrite ja näitajate uurimist, mille põhjal saab audiitor otsuse langetada ettevõtte tegevuse kohta. De Paula kohaselt tähistab audit teiste poolt koostatud bilansi ja kasumiaruande ja nendega seotud raamatupidamise algdokumentide esitamist sellisel viisil, et audiitor saaks nende põhjal otsuse väljastada. Autori arvates on audit ettevõtte arvestuse süsteemne kontroll, et saada kindlust, et ettevõtte tegevus on korrektne .

Auditi lõpus antakse välja otsus. Pakendiauditi puhul võib otsus olla kas modifitseerimata ehk puhas järeldusotsus või modifitseeritud. Modifitseeritud kokkuvõtte jaguneb: märkusega kokkuvõtteks, vastupidiseks kokkuvõtteks ja arvamuse avaldamisest loobumiseks.

Finantsaruanne vastab auditeerimise standarditele, pakendiaruanne vastab kindlustandvate teenuste standarditele. Rahvusvahelise kindlustandvate teenuste standardi ISAE (*International Standard on Assurance Engagements*) 3000 eesmärk on sätestada audiitoritele kindlustandvateks töövõttudeks vajalikud peamised põhimõtted ja olulised protseduurid ning anda suuniseid. Kindlustandvate töövõttude all on mõeldud töövõtte, mis ei ole rahvusvaheliste auditeerimise standardite ISA (*International Standards on Auditing*) või rahvusvahelise ülevaatamise teenuse standardite ISRE (*International Standards on Review Engagement*) järgi käsitletavat kui möödunud perioodide finantsteabe auditid või ülevaatused. (Rahvusvaheline kindlustandvate ... 2017: 2-3)

Audiitorettevõtted pakuvad organisatsioonidele kindlustandvaid audiitorteenuseid. Kindlustandev teenus on teenus, mille puhul kutseline audiitor avaldab kokkuvõtte, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate (kes on muud kui vastutav pool) usaldust käsitletava küsimuse hindamise või mõõtmise lõpptulemusi kriteeriumite järgi. Kriteeriumid on põhikäsitlused, mida kasutatakse käsitletava küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks. (Kindlustandvate teenuste ... 2017: 3-8)

Kindlustandva teenuse kolm poolt on vastutav pool, praktiseerija ja ettenähtud kasutajad. Vastutav pool on vastutav käsitletava küsimuse eest, praktiseerija näol on tegu teenuse osutajaga ja ettenähtud kasutaja on isik või isikud, kellele praktiseerija koostab kindlustandva teenuse aruande. Teenuse asjakohane käsitletav küsimus on probleem, mille käsitlemiseks teenust osutatakse. Küsimuse hindamiseks või mõõtmiseks kasutatakse kriteeriumeid, kaasa arvatud esitlusviisi, relevantsuse ja teabe avalikustamise põhikäsitlusi, mida iseloomustavad näiteks olulisus, täielikkus, usaldusväärsus, neutraalsus ning arusaadavus. (*Ibid.*)

Mitt (2010: 27-28) toob oma analüüsis välja kindlustandva teenuse olemuse, mis on ära toodud tabelis 1.

Tabel 1. Kindlustandva teenuse olemus.

Kriteerium	Kindlustandev teenus
Reguleerivad standardid	• auditeerimise standardid, • ülevaatamise teenuse standardid, • standardid ja kindlustandvate teenuste standardid
Eesmärk	Jõuda tegevusloaga vandeaudiitori aruandeni, mis on kavandatud suurendama ettenähtud kasutajate (siin: avalikkus) usaldust, et teenuse objekti (nt raamatupidamise aastaaruanne) kriteeriumite (nt raamatupidamise aastaaruande korral raamatupidamise seadus ja vastav raamatupidamise standard) järgi hindamise või mõõtmise lõpptulemuse vastu.
Teenusega seotud osapooled	Teenusega on seotud kolm osapoolt. Pakendiauditi puhul võivad selleks olla: • tegevusloaga vandeaudiitor, • ettenähtud kasutaja (nt avalikkus, riik), • vastutav osapool, st teenuse objekti kriteeriumitele vastavuse eest vastutaja (siin pakendiette võtja, taaskasutusorganisatsioon oma juhatuse kaudu).
Väljastatav aruanne	Vandeaudiitori aruanne AudS kohaselt on dokumendina vormistatud vandeaudiitori kutsetegevuse aruanne, milles sõltumatu audiitorettevõtja avaldab vandeaudiitori kutsetegevuse objekti kohta auditi, ülevaatuse või muu kindlustandva audiitorteenuse osutamisel omandatud kindlust väljendava auditi arvamuse või ülevaatuse kokkuvõtte või muu kokkuvõtte. Olenevalt auditi alaliigitusest annab audiitor kas jaatavas vormis arvamuse, eitavas vormis ülevaatuse kokkuvõtte või jaatavas või eitavas vormis kokkuvõtte.
Aruande kättesaadavus	Aruanne on suunatud avalikkusele.

Allikas: (autori koostatud Mitt 2010: 27-28 põhjal).

Kindlustandva teenuse puhul on audiitoril võimalus teostada kas auditit või ülevaatst.

Tabelis 2 toob autor välja auditi ja ülevaatuse võrdluse.

Tabel 2. Auditi ja ülevaatuse võrdlus.

Kriteerium	Audit	Ülevaatatus
Standard	Osutatakse kooskõlas auditeerimise standarditega.	Osutatakse kooskõlas ülevaatuse teenuse standarditega.
Arvamuse vorm	Audiitori jaatavas vormis arvamus.	Audiitori eitavas vormis ülevaatuse kokkuvõtte.
Eesmärk	Finantsaruannete auditi puhul on auditi eesmärgiks tõsta finantsaruannete	Finantsaruannete ülevaatuse eesmärk on võimaldada praktiseerijal teada

	usaldatavuse taset nende ettenähtud kasutajate jaoks. See saavutatakse audiitori poolt arvamuse avaldamisega selle kohta, kas finantsaruanded koostatakse kõikides olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga. Enamiku üldotstarbeliste raamistike puhul avaldatakse nimetatud arvamust selle kohta, kas finantsaruanded on kajastatud kõigis olulistes osades õiglaselt või annavad õige ja õiglase ülevaate kooskõlas raamistikuga.	anda, kas nende protseduuride põhjal, mis ei anna kogu seda tõendusmaterjali, mis oleks nõutav auditi puhul, on praktiseerija täheldanud midagi, mis sunnib teda uskuma, et finantsaruanded ei ole koostatud kõigis olulistes osades kooskõlas rakendatava finantsaruandluse raamistikuga (negatiivne kinnitus).
--	--	--

Allikas: (autori koostatud Mitt 2010: 28-29 põhjal).

Tabelist 2 selgub, et pakendiauditi puhul on tegemist pigem ülevaatusena kui auditiga selle sõna tavalises tähenduses. Audiitorid on välja toonud, et varasemalt kehtiv põhjendatud kindlustandev töövõtt sarnanes teostatud protseduuride olemuse poolest pigem auditile, kuid piiratud kindlustandev töövõtt on oma olemuselt ülevaatus.

Pakendiauditi puhul nagu ka finantsauditi puhul on tegemist möödunud perioodide teenustega, mitte tulevikku suunatud teenustega (Mitt 2010: 29). Tabelis 3 võrdleb autor omavahel pakendiarvestust ja finantsarvestust.

Tabel 3. Pakendiarvestuse ja finantsarvestuse sarnasused ja erisused.

Kriteerium	Pakendiarvestus	Finantsarvestus
Auditeeritud aruande esitamise tähtaeg	1. september	30. juuni
Reguleeriv õigusakt	Pakendiseadus (PakS), mis võeti vastu 2004. aastal ja jõustus samal aastal.	Raamatupidamise seadus (RPS). Võeti vastu 1994. aastal ja jõustus aastal 1995.
Aruande kättesaadavus	Ei ole avalik (saab vaadata pakendiregistrist, kas aruanne on esitatud)	Avalik
Millel põhineb arvestus?	Arvestus põhineb algdokumentidel, raamatupidamisdokumentidel.	Arvestus põhineb algdokumentidel, raamatupidamisdokumentidel.
Milles toimub arvestus?	Kilodes	Numbrites
Mida eeldab arvestus?	Eeldab andmete identifitseerimist, mõõtmist, registreerimist, rühmitamist, töötlemist ja säilitamist.	Eeldab andmete identifitseerimist, mõõtmist, registreerimist, rühmitamist, töötlemist ja säilitamist.

Kohustused 1	Pakendiettevõtja on kohustatud pidama pakendimaterjali massi üle pidevat arvestust pakendi ja pakendimaterjali liikide kaupa, sealhulgas eraldi pakendiaksiisi seaduses sätestatud pakendite osas.	Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalsuse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine äriühingu finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest.
Kohustused 2	Pakendiettevõtja peab korraldama oma kauba pakendijäätmete kogumise igas oma kauba müügikohas, informeerima tarbijaid võimalusest tagastada pakendijäätmel müügikohta ning pidama oma kauba pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise arvestust iga müügikoha kohta eraldi, aga ainult sel juhul, kui tegemist on pakendiettevõtjaga, kes laseb turule pakendatud kaupa pakendimassiga rohkem kui viis tonni aastas ning ei anna kohustusi üle taaskasutusorganisatsioonile (TKO).	Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud dokumenteerima kõiki oma majandustehinguid.
Kohustused 3	Pakendiettevõtja on kohustatud kalendriaasta kohta esitama pakendiregistrisse kandmiseks audiitori kontrollitud andmed pakendi ja pakendimaterjali liikide kaupa.	Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud kirjendama algdokumentide või nende põhjal koostatud koondokumentide alusel kõiki oma majandustehinguid raamatupidamisregistrites.
Kohustused 4	Pakendiettevõtja peab esitama järelevalve õigusega isiku (st Eesti Maksu- ja Tolliamet, Keskkonnaministeerium) nõudmisel järgmised andmed ja dokumendid: • turule lastava kauba pakendist tekkivate jäätmete mass pakendimaterjali liikide kaupa; • müügikohtade loetelu; • andmed pakendijäätmete kogumise korraldamise kohta igas müügikohas ja kogumiskohtade asukohad; • pakendijäätmel taaskasutava ettevõtja koostatud kirjalik pakendijäätmel	Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud koostama ja esitama majandusaasta aruande ning muud finantsaruanded.

	taaskasutamise tõend; • pakendijäätmeid taaskasutava ettevõtjaga sõlmitud kirjalikud lepingud.	
Kohustused 5	Pakendiettevõtja on kohustatud säilitama pakendiarvestuse aluseks olevaid dokumente ja nende alusel koostatud koondandmeid.	Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud säilitama raamatupidamisdokumente.
Aruandlust reguleeriv ühendus Eestis	Keskonnaministeerium, kes on pakendiregistri vastutav töötleja (PakS § 25 lg 4).	Eesti Raamatupidamise Toimkond.
Juhendid, mis selgitavad ja täpsustavad seadust	Riiklik juhend nagu RTJ puudub.	Raamatupidamise Toimkond on koostanud Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RTJ).
Millele vastab aruanne?	Kindlustandvate teenuste standarditele – rahvusvahelise kindlustandvate teenuste standardile ISAE (<i>International Standard on Assurance Engagements</i>) 3000.	Auditeerimise standarditele – rahvusvahelise auditeerimise standardile ISA (<i>International Standards on Auditing</i>) ning Raamatupidamise Toimkonna juhenditele (edaspidi RTJ), samuti rahvusvahelistele avaliku sektori raamatupidamise standarditele (edaspidi IPSAS).

Allikas: (autori koostatud PakS, RPS põhjal).

Tabeli 3 põhjal võib öelda, et pakendiarvestus ja finantsarvestus on omavahel küllaltki sarnased. Sarnasused ilmnevad just kohustustes, mis on sätestatud pakendiettevõtjatele ja raamatupidamiskohustuslastele. Vaatamata sellele puudub pakendiarvestuse pidamiseks RTJ-ile analoogne juhend. Lisaks on pakendiarvestuse ja finantsarvestuse puhul erinev aruande esitamise kuupäev ja informatsiooni kättesaadavus avalikkusele. Kuna pakendiarvestus ja finantsarvestus on omavahel küllaltki sarnased kohustuslastele sätestatud kohustuste osas, siis peaks autori arvates pakendiarvestuse sise-eeskiri sarnanema raamatupidamise sise-eeskirjale. Tuginedes raamatupidamise sise-eeskirjale toob autor tabelis 4 välja, mida tema arvates peaks pakendiarvestuse sise-eeskiri sisaldama.

Tabel 4. Raamatupidamis- ja pakendiarvestuse sise-eeskirjade komponendid.

Mida sisaldavad raamatupidamise sise –eeskirjad?	Mida peaks idsisaldama pakendiarvestuse sise-eeskirjad?
• kontoplaani koos kontode sisu kirjeldusega; • majandustehingute dokumenteerimist ja kirjendamist; • algdokumentide liikumist ja säilitamist, raamatupidamisregistrite pidamist;’ • tulu ja kulu kajastamist kasumiaruande kirjetel; • vara ja kohustuste inventeerimist; • raamatupidamiskohustuslase kasutatavaid arvestuspõhimõtteid ja info esitusviisi; • aruannete koostamise korda; • arvutitarkvara kasutamist raamatupidamises; • raamatupidamise korraldamise ja sellega kaasnevate sisekontrollimeetmete rakendamisega seotud asjaolusid.	• määratlema vastutavad ametikohad/ isikud; • defineerima PE jaoks asjakohased pakendimaterjali liigid; • kirjeldama valitud arvestuspõhimõtteid ja –meetodeid, mis tagaks PakS nõuete täitmist; • reguleerima asjakohaste tehingute dokumenteerimist ja kirjendamist, algdokumentide haldamist ja säilitamist; • pakendite kaalumise korraldust; • tarkvara kasutamist pakendiarvestuses; • pakendiarvestusega kaasnevate sisekontrolli meetmete rakendamisega seotud asjaolusid; • pakendiaruande koostamise korra ja informatsiooni esitusviise.

Allikas: (autori koostatud Nõuanded pakendiaruande ... 2016 ja RPS § 11 põhjal)

Kokkuvõtteks võib öelda, et vaatamata pisematele erisustele on pakendiarvestus väga sarnane finantsarvestusele. Ka pakendiarvestuse sise-eeskirjade koostamisel saab lähtuda raamatupidamise sise-eeskirjale rakendatud nõuetest. Pakendiarvestuse sise-eeskirjade koostamiseks antud juhised on pigem üldsõnalised ning kuigi ettevõtjad saavad neid näidistena kasutada, siis soovitaks autor näidiseks võtta siiski raamatupidamise sise-eeskirja. Sise-eeskirja koostamisel mingi näite põhjal tasub alati mees pidada kohandada see oma ettevõttele sobivaks ja arusaadavaks.

1.2. Pakendiarvestuse reguleerimine Euroopa Liidus

Ühiskond seisab silmitsi järjest suurenevate jäätmekogustega, mis on tekkinud masstarbimise tagajärjel. Jäätmekäitlus ja lõppplastustamine (jäätmete kõrvaldamine) tavapäraste vahenditega seostub reostamise ja muude keskkonnamõjudega, seepärast on

oluline parandada jäätmete vähendamise ja taaskasutamise meetmeid. Jäätmekäitlus peab muutuma jätkusuutlikumaks, et olla keskkonnasõbralik, taskukohane ja sotsiaalselt vastuvõetav (Waste trends ... 2000: 18).

Jäätmehierarhia määratluse järgi eelistatakse jäätmetekke vältimist jäätmete taaskasutamisele, mida omakorda eelistatakse energia taastamisele, põletamisele ja prügilale. Jäätmehierariat tutvustati esmakordselt Euroopa jäätmepoliitikas Euroopa Liidu direktiiviga 1975. aastal. 1989. aastal vormistati see kui juhtimivõimaluste hierarhia Euroopa Komisjoni ühenduse jäätmekäitluskavas. (A Communication strategy ... 1989: 1)

Euroopa Komisjon otsustas, et kõigepealt alustatakse pakendijäätmete vähendamisest, kuna avalik arvamus selle konkreetse jäätmevoo kohta tundub olevat eriti oluline. Sellele järgnesid mitmed teised tootjavastutuse põhimõtet järgivad õigusaktid. (*Ibid.*)

20. detsembril 1994. aastal vastu võetud Euroopa Liidu direktiiv 94/62/EÜ pakendite ja pakendijäätmete kohta seadis eesmärgiks taaskasutada 50%-65% pakendijäätmete massist ning võtta ringlusesse 25%-45% pakendijäätmetes sisalduvate pakendimaterjalide massist, nii et ringlusse võetakse iga pakendimaterjali (paber/kartong, metall, plast, klaas) massist vähemalt 15%. Pakendite ja pakendijäätmete direktiivi raames tähendab taaskasutamine igasugust tegevust, mis hõlmab kas jäätmematerjale või jäätmeenergiat ning sisaldab ümbertöötlemist, kompostimist ja põletamist energia saamise eesmärgil. Ümbertöötlemine ehk ringlussevõtt tähendab jäätmete teistkordset töötlemist tootmisprotsessis esialgsel või muul eesmärgil, kaasa arvatud orgaanilist ümbertöötlemist. (Euroopa Parlamendi ... 1994)

15%-line miinimum iga pakendimaterjali liigi kohta võeti vastu kindlustamaks, et liikmesriigid ei töötleks eesmärkide saavutamiseks ümber vaid mõnda materjali nagu klaas või paber, vaid tegeleks kõigi pakendimaterjali liikide ümbertöötlemisega. Lisaks kinnitas selline madal protsent, et mõned pakendimaterjali liigid sobisid ümbertöötlemiseks paremini kui teised ning et siiski eksisteerisid veel mõned tehnoloogilised tõkked teiste pakendimaterjali liikide ümbertöötlemiseks suurtes kogustes (näiteks past). Eesmärgid pidid olema liikmesriikide poolt saavutatud 2001. aasta juuniks. Kuid need 1994. aastal vastu võetud eesmärgid sündisid kaheteistkümne liikmesriigi poliitiliste järeleandmiste

tulemusena mitte aga polnud teaduslikult põhjendatud. Direktiivi 94/62/EÜ eesmärke vaadatakse üle iga viie aasta tagant ning esimene ülevaatus toimus 2002. aastal. (*Ibid.*)

Selleks, et jäätmekäitlus muutuks säästvaks, peab see olema keskkonnasäästlik, majanduslikult kättesaadav ja sotsiaalselt vastuvõetav. Keskkonnasäästlikkus nõuab üldise jäätmete haldamisest tuleneva keskkonnakoormuse vähendamist nii ressursside tarbimise (sh energia) kui ka kahjulike heitmete tootmise näol. Majanduslik kättesaadavus nõuab, et jäätmekäitlussüsteemi kulud oleks vastuvõetavad kõigile ühiskonna sektoritele, sh majapidamine, kaubandus, tööstus, institutsioonid ja valitsus. Sotsiaalne vastutus nõuab, et jäätmekäitlussüsteem vastaks kohaliku kogukonna vajadustele ning peegeldaks ühiskonna väärtusi ja prioriteete. (Forbes et al. 1998: 15-29)

Jäätmeküsimused muutuvad tänapäeval ettevõtete jaoks üha olulisemaks. Kolm peamist valdkonda, mis sunnivad ettevõtteid jäätmekäitlusele tähelepanu pöörama, on majanduslik motivatsioon, keskkonnamõju ja täitmise nõue (Race Against Waste 2005: 4).

Majanduslik motivatsioon – jäätmete kõrvaldamise kulud on viimasel ajal oluliselt kasvanud. Tegurid, mis põhjustavad jäätmete kõrvaldamise kulude suurenemist, on vähene jäätmekäitlusmaht ning prügilatele kehtestatud kõrgemad keskkonnastandardid. Ebarealistlik on eeldada, et jäätmete kõrvaldamise kulud ettevõttes vähenevad, kui praegune jäätmekäitlust puudutav praktika jätkub. Seega on kõigil, kes toodavad jäätmeid, tugev stiimul jäätmete vähendamiseks läbi nende taandamise, taaskasutamise ja ümbertöötlemise. (*Ibid.*)

Keskkonnamõju – jäätmeid tuleks hallata vastutustundlikult, sest materjale, mille tarne on piiratud, peab käsitlema ettevaatlikult vältimaks väärtuslike ressursside ammendumist. Lisaks, ladestamine ei ole jätkusuutlik. Kõik jäätmekäitluse võimalused (ümbertöötlemisest prügilani) avaldavad keskkonnale mõju. Järjest enam muretsetakse, missugust mõju avaldavad prügilad ja jäätmepõletusahjud keskkonnale ja tervisele. Ainus viis tagamaks, et jäätmed ei avaldaks keskkonnale mõju, on vähendada nende tekkimist. (*Ibid.*)

Täitmise nõue – seadusandlikud aktid kohustavad kõiki osapooli tegelema nende jäätmetega vastutustundlikult. Jättes kõrvale kuludega seotud küsimused, trahvid ja muu täitemenetlus, siis peavad ettevõtted võtma jäätmekäitlust tõsiselt. (*Ibid.*)

Tänapäeval mängib pakendamine jätkusuutlikus ühiskonnas väga tähtsat rolli. Euroopa Liidu direktiivi 94/62/EÜ pakendite ja pakendijäätmete kohta eesmärk on ühtlustada pakendite ning pakendijäätmete käitlemist käsitlevaid erinevaid siseriiklikke meetmeid, et vältida või leevendada pakendite ja pakendijäätmete mõju keskkonnale ning teiselt poolt tagada siseturu toimimine. Samuti püütakse sellega vältida kaubandustõkkeid, konkurentsi moonutamist ja piiramist ühenduses. Kuna inimesed tarbivad üha enam pakendeid ja seetõttu tekib ka üha rohkem jäätmeid, on oluline, et oleks sätestatud meetmed, millega reguleeritakse nende tekke ning käitlemisega seonduvat. Seejuures on parim meede pakendijäätmete tekkimise vältimiseks pakendi kogumahu vähendamine. (Euroopa Parlamendi ... 1994).

Teiste meetmete hulgas on direktiivis ära toodud tootjavastutuse rakendamise projektid pakendite keskkonnamõju minimeerimiseks (Euroopa Parlamendi ... 1994: 352). Tootjavastutus, nimetatakse ka laiendatud tootjavastutuseks, kujutab endast strateegiat, mis on välja töötatud edendamaks toodete kasutusajal keskkonnamõjudega seotud kulude integreerimist toote hinna lahutamatuks osaks (Extended producer 2017). See tähendab seda, et tootja vastutab toote eest alates selle valmistamisest ja/või turule laskmisest kuni selle jäätmeteks muutumiseni ning kuni need jäätmed lakkavad olemast jäätmed (Laiendatud tootjavastutus ... 2015).

Saastaja maksab põhimõtet võib pidada üheks Pakendidirektiivi loomise aluspõhimõtteks, mis avaldub pakendiettevõtja täisvastutuse vormis. Pakendidirektiivi eesmärgiks on vähendada pakendite ja pakendijäätmete mõju keskkonnale, liikmesriikidele ning kolmandatele riikidele, samuti siseriiklike meetmete harmoneerimine viisil, mis ei tekitaks liikmesriikide vahel kaubanduslikke barjääre (Reid 1995: 240).

Direktiivi eesmärkide saavutamist silmas pidades tuleb järgida olulist põhimõtet, s.o et ühes liikmesriigis keskkonna kaitsmiseks kasutusele võetavad meetmed ei tohiks kahjustada

teiste liikmesriikide võimet direktiivi eesmärke saavutada. Samuti on pakendite sotsiaalsest ja majanduslikust funktsioonist tulenevalt oluline, et direktiiviga ette nähtud meetmete kohaldamine ei piiraks selliste vastavate õigusnõuete kohaldamist, mis mõjutavad kauba või pakendite kvaliteeti ning vedu. (Euroopa Parlamendi ... 1994) Kuna riigi eesmärk on pakendeid ja pakendijäätmeid puudutava seadusandlusega vähendada negatiivset mõju keskkonnale, sätestab direktiiv keskkonnakaitse seisukohalt, et ringlussevõttu tuleks pidada taaskasutamise tähtsaks osaks ning selle eesmärk on vähendada eelkõige energia ja põhitoorainetarbimist ning jäätmete lõplikku kõrvaldamist. Taaskasutuseks ja ringlussevõtuks seatud eesmärkide saavutamisel liikmesriikides tuleb silmas pidada, et eesmärke tuleks väljendada viisil, mille puhul on arvestatud iga liikmesriigi spetsiifilist olukorda. (*Ibid.*)

Liikmesriikide kohus on rakendada pakendijäätmete tekkimise vältimiseks meetmeid ja ka muid ennetusmeetmeid, näiteks muid riiklikke programme või koos ettevõtjatega kasutatavaid abinõusid. Selliste meetmete eelduseks on taaskasutamise- ja ringlussevõtuvõimsuste arendamine ning taaskasutatud pakendimaterjalide turuväljundite olemasolu. Direktiivis sätestatu hõlmab kõiki ühenduse turule lastavaid pakendeid ning pakendijäätmeid, mida kasutatakse või mis visatakse ära tööstuses, kaubanduses, asutustes, kauplustes, teeninduses, majapidamistes või mujal neis kasutatud materjalidest olenemata. (*Ibid.*)

Direktiiviga on sätestatud liikmesriikide kohustus võtta kasutusele süsteemid, millega tagatakse pakendite ja pakendijäätmete tagastamine, kogumine ja taaskasutamine. Neid süsteeme peavad saama kasutada ka asjaomaste sektorite ettevõtjad ja pädevad ametivõimud. Samuti kohaldatakse neid mittediskrimineerivatel tingimustel imporditud toodete suhtes, sealhulgas on arvesse võetud süsteemidele juurdepääsu üksikasjalikku korda ja kehtestatud maksusid. Need süsteemid kavandatakse asutamislepingu kohaselt nii, et oleks võimalik vältida kaubandustõkkeid või konkurentsi moonutamist. (*Ibid.*)

1.3. Välisriikide kogemus pakendiarvestuse süsteemi kujundamisel

Pakendite ja pakendijäätmete taaskasutuse eesmärgiks Euroopa Liidu riikides on vähendada tööstusliku ja kommertstegevuse mõju keskkonnale. Selleks kujundavad liikmesriigid oma tegevust lähtudes Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivist 94/62/EÜ pakendi ja pakendijäätmete kohta, mida muudeti 9. märtsil 2005, mil võeti vastu Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiiv 2005/20/EÜ. (Euroopa Parlamendi ... 1994, Euroopa Parlamendi ... 2005)

Pakendi ja pakendijäätmete direktiiv laieneb kõikidele Euroopa Liidu riikidele, tulenevalt millest kehtivad liikmesriikide ringlussevõtule ja taaskasutamisele ühtsed eesmärgid, kuid praktilise korraldamise ning käitlemise strateegiate rakendamisel on neil vaba valik, mis varieerub riigiti. Euroopa Liidu jäätmekäitluspoliitika kontseptsiooni aluseks on põhimõte „saastaja maksab“ (Cruz *et al.* 2014: 298-299).

Käesolevas alapeatükis selgitatakse, milliste meetmetega ja mille alusel tagatakse pakendijäätmete taaskasutamise sihtarvude täitmine liikmesriikides.

Austria ja Taani süsteemid olid täielikult või osaliselt olemas enne pakendi ja pakendijäätmete direktiivi kasutuselevõttu. Austrias kannavad kõik pakendijäätmetega seotud kulud tootjad ning nemad vastutavad ka nende käitlemise eest. Taanis vastutavad jäätmete käitlemise eest aga kohalikud omavalitsused. Praktikas tegelevad kohalikud omavalitsused siiski vaid majapidamises tekitatud pakendijäätmete kogumisega, samas tootmises tekitatud pakendijäätmete eest vastutavad sageli ettevõtted ise. (Effectiveness of packaging ... 2005: 10-11)

Pakendijäätmete käitlemissüsteemid hõlmavad üldiselt mitmeid meetmeid, mis otseselt või kaudselt toetavad süsteemi ja eesmärkide saavutamist. Meetmed on suunatud peamiselt taastamise ja ringlussevõtu suurendamisele, kuid järjest enam pööratakse tähelepanu pakendijäätmete ennetamisele. Enamik meetmeid on haldusmeetmed. Näitena võib tuua tootjavastutuse, kohustusliku kogumise või ladestamise keelu. (Ibid.: 12-13) Märkimist

väärib asjaolu, et näiteks Taanis ei kehti tootjavastutuse süsteem, kuid seejuures suudetakse täita taaskasutamise sihtarvud.

Tegelikult on vaid mõned majanduslikud instrumendid suunatud pakendi ja pakendijäätmete vähendamisele. Kõik riigid on rakendanud prügila maksu, mis vähendab jäätmete prügilasse ladustamist. Võib öelda, et tootjavastutuse puhul on majanduslikuks stiimuliks pakendite turule laskmise vähendamine. Niisuguste stiimulite mõju sõltub sellest, kas tootjad tasuvad täielikult või ainult osa süsteemi kuludest. (*Ibid.*: 65-66) Eestis näiteks ei ole kasutusel prügila maksu, mis võiks mõjutada ettevõtjaid rohkem tähelepanu pöörama taaskasutamisele selle asemel, et lihtsalt anda jäätmed jäätmekäitlejale ladustamiseks.

Pakendijäätmete ringlussevõtt kujutab endast pakendijäätmetes sisalduva materjali töötlemist tootmisprotsessis, selleks et kasutada materjali kas esialgsel või muul otstarbel, kaasa arvatud bioloogiline ringlussevõtt, kuid välja arvatud energiakasutus. Pakendijäätmete taaskasutus on aga jäätmekäitlustoiming, millega pakendijäätmed või neis sisalduv aine või materjal võetakse kasutusele selliselt, et nad asendavad teisi materjale, mida muidu oleks sellel otstarbel kasutatud või ettevalmistav tegevus eelnimetatud viisil kasutamiseks. Pakendijäätmete taaskasutamine toimub pakendijäätmete ringlussevõttuna või energiakasutusena. (Terminid ja mõisted 2017) Tabelis 5 on toodud meetmed, mis on võetud erinevates riikides ennetamiseks ja taastöötamiseks.

Tabel 5. Meetmed ennetamiseks (E) ja ringlussevõtuks/taaskasutuseks (T) riigiti.

Meetmed	Taani		Iirimaa		Austria		Itaalia		Suurbritannia	
	E	T	E	T	E	T	E	T	E	T
Haldusinstrumendid										
Tootjavastutus			√	√	√	√	√	√	√	√
Deposiitsüsteemid korduvkasutatavatele joogimahutitele	√				√					
Ennetuskampaaniad							√			
Teaduslikkuse tõstmine	√	√	√	√			√			√
Kohustuslik kogumine		√				√		√		√
Teatud jäätmete		√	√	√		√		√		

prügilas ladestamise keeld										
Keskkonnasõbraliku tootmise toetus	√	√							√	√
Turu paranemine taaskasutusele										√
Majanduslikud vahendid										
Prügilamaks		√	√	√		√		√	√	√
Pakendi/kilekoti maks		√		√						
Maks teatud ressursi kasutamise kohta	√								√	
Taaskasutatava materjali kogumise toetus										√

Allikas: (autori koostatud Effectiveness of packaging ... 2005: 66 põhjal).

Tootjavastutus on kõige laialdasemalt rakendatav printsiip – neljas viiest riigis on selline süsteem kasutusel. Itaalias peavad kõik ettevõtted ennast registreerima ning maksma tasu taaskasutusorganisatsioonile isegi sel juhul, kui nad otsustavad oma pakendijäätmed tagasi võtta ja neid ise käidelda. Suurbritannias on ettevõtted kohustatud end registreerima Keskkonnaametis ning maksma tasu asutuse halduskulude katteks. Iirimaa, Austria ja Itaalia süsteemid katavad nii kodumajapidamiste- kui ka kaubandusjäätmed; Taanis ja Suurbritannias on kavatsus direktiivi eesmärgid täita kaubandusjäätmete taaskasutamise abil. (Effectiveness of packaging ... 2005: 66-67).

Suurbritannia eesmärgiks oli kehtestada selline süsteem, mis oleks tööstusele madalama maksumusega. See on ilmselt põhjuseks, miks põhirõhk on tehtud tööstuslikele jäätmetele, kuna nad on suhteliselt ühtlased ja puhtad taaskasutamiseks. Sama võib öelda Taani süsteemi kohta, vähemalt tööstuslike jäätmete kohta, mis lähevad ringlusse vaid siis, kui ettevõtte saab sellest majanduslikku kasu. Taani põletamise ja prügila maksud on olulised meetmed, et tagada stiimul. (*Ibid.*: 67-70)

Taaskasutusorganisatsioonid (TKO-d) on tavaliselt mittetulundusühingud, kelle tariifide aluseks on üksikutele pakkematerjalidele tehtud kogumise, sortimise ja taaskasutamise või ringlussevõtu tegelikud kulutused. Tabel 6 annab võrdluse, kuidas liikmesriikide süsteemid on rahastatud.

Tabel 6. Pakendijäätmete rahastamine riigiti.

Finantseerimine	Taani	Iirimaa	Austria	Itaalia	Suurbritannia
Finantseeritud kodumajapidamiste poolt	Finantseeritud läbi üldise jäätme hinna kodumajapidamistest.	Osaliselt finantseeritud läbi üldise jäätme hinna kodumajapidamistest.	-	Osaliselt Finantseeritud läbi üldise jäätme hinna kodumajapidamistest	Finantseeritud läbi üldise maksu.
Finantseeritud ettevõtete poolt					
Kodumajapidamiste Pakendijäätmed	-	TKO annab panuse kogumise süsteemi finantseerimisesse.	TKO tasub oma-valitsuste ja eraettevõtjate teenustest.	TKO maksab toetuse, et katta lisakulud seoses pakendijäätmete kogumisega võrreldes originaalse süsteemiga.	-
Ettevõtete pakendijäätmed	Kogutud, kui majanduslikult konkurentsivõimeline. Ettevõtted tasuvad oma pakendijäätmete kogumise eest.	Ettevõtted, kes on TKO liikmed, tasuvad sõltuvalt Pakkematerjali kogusest ja liigist.	Ettevõtted, kes on TKO liikmed tasuvad sõltuvalt pakkematerjali kogusest ja liigist.	Kõik ettevõtted maksavad liikmetasu TKO-le. Ettevõtted, kes on TKO liikmed, tasuvad sõltuvalt pakkematerjali kogusest ja liigist.	Kõik ettevõtted maksavad registreerimistasu keskkonnaametile. Ettevõtted ostavad teatud koguse taaskasutamise või pakendijäätmete ekspordi tõendeid, sõltuvalt sellest, kus nad asuvad pakendiketis. Kui ettevõtte on TKO liige, siis TKO püüab täita eesmärgid pakendiettevõtja eest.

Allikas: (autori koostatud Effectiveness of packaging ... 2005: 72-75 põhjal)

Tavaliselt kannab tööstuslike pakendijäätmete kulud ettevõtja ise, kuid nõuded riigiti erinevad. Austria taaskasutusorganisatsioonidega liitunud ettevõtted peavad tooma

veopakendid teatud kogumispunkti, Iirimaa ettevõtted on kohustatud sorteerima oma valduses tekkinud pakendijäätmeid. Taanis koguvad ettevõtted tööstuslikud pakendijäätmed kokku vaid sel juhul, kui neid tekib aastas piisavalt suurel hulgal, et neid oleks otstarbekas taaskasutada. (*Ibid.*)

Rootsis tasuvad kaubatootjad pakendamise tasu, mis sõltub toote kaalust ning muutub vastavalt kasutatud materjalile, majapidamise või kommertspakendile (st milline on pakendi majanduslik surve kogu süsteemile). Segmendi ülevaated ja vastavad maksed toimuvad erinevalt, ent maksustamine kujuneb kahe komponendi alusel: aastatasu ja pakenditasu. (Luiker 2014: 6)

Süsteemiga liitunud firmadel on aastane tasu 1500 SEK (167€). Kui firma deklareerib pakenditasu alla 500 SEK (56€) aastas, siis madalaim aastane fikseeritud tasu on kokku 2000 SEK (222€). Taolisi fikseeritud summaga tasusid on lisaks 2000 SEK-ile veel 4000 SEK ja 8500 SEK aastas (k.a. aastatasu). (*Ibid.*)

Firmad, kelle puhul pakenditasu jääb alla 8500 SEK aastas (k.a. aastatasu) võivad valida ka fikseeritud ehk nõ standardtasu ning sel juhul ei pea nad aru andma tegelikust pakendihulgast. Taoline fikseeritud standardtasu on kas 2000 SEK, 4000 SEK või 8500 SEK (sealjuures sisaldades aastatasu). Kui suure pakenditasu peab firma maksma, sõltub tema varasematest aruannetest ja muust teabest sellel üle otsustamise hetkel, ent nn standardtasu nõutakse igal juhul sisse juba käimasoleval aastal. Kui firma on juba olnud kaasatud skeemi vähemalt üks aasta, siis nad võivad taotleda muutuvat standardtasu – see aga sõltub ettevõtja poolt esitatud andmetele viimase 12-kuulise perioodi kohta. Vastav teave võtab arvesse firma käivet ning standardtasu sõltub ka sellest, palju võib käive tulevikus muutuda (samuti võimalikest muutustest pakenditasus). Sel viisil arvatud standardtasu saadetakse firmale maksenõudena kas kvartali- või aastapõhisena. (*Ibid.*)

Kehtestatud pakenditasu märgitakse aruandluses vastavatele formularidele, kusjuures aruandlus sõltub sellest, millises sektoris firma tegutseb. Teeninduses kasutatav pakend on pakend, mis täidetakse söögikohas/poes või tarbija enda poolt. Kommertspakend tähendab üldjuhul plastikust pakendit kauba jaoks, mida tarbija vahetult ei kasuta. (*Ibid.*)

Tagatisraha süsteem loodi Rootsis 1984. aastal purkidele ning alates 1994. aastast ka PET-plastik pudelitele; 2011. aasta andmete kohaselt oli taaskasutamise määr 86% purkide ja 77% PET-plastikul (Astrup, Hedh 2011: 24).

Tabel 7. Pakendite taaskasutusele seatud määrad Rootsis 2011. aastal sõltuvalt materjalist, %.

Materjal	Ümbertöötlemine	Tagastamine	Tagastamisele seatud eesmärk (sh taas ringlusesse laskmine)
Paber/papp/lainepapp	74,5	74,5	65 (65)
Metall	68,1	68,1	70
Plastik	26,0	53,6	70 (30)
Klaas	92,1	92,1	70

Allikas: (Astrup, Hedh 2014: 24).

Soomes võeti 23. oktoobril 1997 vastu määrus 962 pakendi ja pakendijäätmete kohta, mis põhineb Euroopa Liidu direktiivil 94/62/EÜ. See määrus tunnistati kehtetuks, mil võeti vastu Vabariigi Valitsuse määrus pakendite ja pakendijäätmete kohta nr 646/2011, mis jõustus 1. mail 2012 („*Packaging Act*“ ehk pakendiseadus) ja Riiginõukogu määrus 518/2014, mis jõustus 10. juulil 2014 („*Council of State Decree*“). Mõned sätted valitsuse määrusest 962/1997 jäävad kehtima aastani 2016 vastavalt üleminekusätetele pakendiseaduse 16. peatükis, mis on kooskõlas direktiiviga (Packaging and ... 2015). Soome on seadnud eesmärgiks saavutada taaskasutus vähemalt 82 protsendile kogu pakendimahust (Waste Act ... 2011: 2).

Ühekordse kasutusega pakendite taaskasutuse süsteem on rakendatud ja toimib üsna madala kulutaseme juures (alla 1 eurosendi pakendi kohta). Samas tagab süsteem taara tagastamise ning taaskasutuse määr on ületanud 80%. Soomes on kesksel kohal see, kuidas liikuda tagastamisel põhinevast protsessist süsteemini, mis maksimeeriks taastäitmisel põhineva kasutuse. (Luiker 2014: 9)

Tagatisraha süsteem hõlmab karastusjooke ja õlu ning rakendati kõigile PET-pudelitele alates 2008. aastast. Pakendaja või taara täitja ning pakendatud toodete importijad, kel samas ka tootja vastutus, peavad teavitama süsteemihaldurit sellest, kuidas enda käideldavaid pakendeid taaskasutatakse vastavalt olemasolevatele regulatsioonidele.

Võrreldes Rootsi ja Taaniga on Soomes tagatishaha süsteem oluliselt hiljem rakendatud, nt purkidele hakkas see kehtima alates 1996. aastast ning PET-pudelitel 2008.aastast. (Astrup, Hedh 2011: 21-22)

Soome on kehtestanud aktsiisi jaemüügis realiseeritavale alkoholi ja karastusjookide pakenditele. Selle maksu eesmärgiks on seatud vastavate pakendite puhul suunata tarbijat võimalikult keskkonnasõbraliku kasutuse suunas. Pakendiaktsiisi aluseks on jäätmeseaduse alusel põhinev korraldus joogipakendite aktsiisiga maksustamise kohta (1037/2004) ning valitsuse määrus pakendite tagastuse kohta (180/2005). Pakendiaktsiis on kehtiv alates 2008. aastast. Seevastu pakendid, mis on kaasatud pakendite tagatishaha süsteemi, osalevad taaskasutuse skeemis või on korduvtäidetavad või taaskasutatavad kui toormematerjal, ei kuulu pakendiaktsiisiga maksustatava taara hulka. Et omandada vabastus joogipakendi aktsiisist, peab vastavas riiklikult tunnustatud registris olema kinnitatud taaskasutuse süsteem. (Luiker 2014: 9)

Taanis oli pakendijäätmete käitlus korraldatud juba enne Euroopa Liidu vastava direktiivi rakendamist, seega saavutas riik nimetatud direktiiviga seatud eesmärgid juba 2001. aastaks. Seadusandlik korraldus lähtub keskkonnakaitse seadusest, ent eri valdkondade rakenduslikud tingimused sätestatakse erinevate õigusaktide alusel. (*Ibid.*: 3)

Pakendite käitluse erandlikkus Euroopa Liidu mõistes väljendub Taanis selles, et Taanis ei ole kasutusel tootjavastutuse süsteemi. Taanis on kasutusel pakendijäätmete kogumisskeemid, mis keskenduvad lõpptarbijale või kohalikule omavalitsusele – tüüpiliselt eraldiseisvad kogumiskohad või korjatakse jäätmed kokku otse kodudest. Erinevatele pakenditele ja pakendijäätmete käitlusele kohalduvad erinevad maksud, kuid sellele vaatamata on soovitud hoida süsteem vabana erinevatest tootjavastutuse skeemidest. (Effectiveness of ... 2005: 33)

Majapidamiste- ja kommertspakendijäätmetega tegelemise korralduslik pool on jagatud kaheks: taaskasutus langeb erasektorist pärit operaatoritele ning ümbertöötlemine on omavalitsuste kompetents. Omavalitsused peavad korraldama paberi, papi ning plastiku kokkukogumise (st nad ei pea seda ise tegema, vaid vastutavad selle eest, et sellega keegi

omavalitsuse piires tegeleks). Tagatistrahaga abil loodud süsteem Taanis hõlmab vaid jookide pakendeid, ent kõigi muude pakendijäätmete puhul on korralduslik vastutus omavalitsustel. Pakendiaktiis Taanis puudub. (Effectiveness of ... 2005: 33-34)

Pakendisüsteemi kulud kaetakse maksudega, mille tasuvad majapidamised ning mille tulud laekuvad omavalitsustele. Vastavad maksud jagunevad järgmiselt (Luiker 2014: 3):

- joogipakendid, mis ei kuulu tagatistrahaga süsteemi maksustatakse iga ühik kindla maksuga, kusjuures maksumäär sõltub pakendi suurusest ja materjalist;
- teatud kemikaalide ja tarbekaupade puhul sõltub maksumäär kaalust ning muutub vastavalt sellele, millist materjali on kasutatud pakendis. Maksumäär pakkematerjalidele baseerub konkreetse materjali elutsükli hinnangule;
- maksustatakse samuti mitte-taaskasutatav paber, sangadega plastkotid, ühekordselt kasutatavad lauanõud ja joogitopsid ning teatud pakendid PVC-kilest.

Tagatistrahaga süsteem katab Taanis müüdavaid ühekordseid pakendeid ja korduvkasutusega pudelid, mis sisaldavad õlut, karastusjooke, energiajooke, mineraalvett, jäätmeid jmt (ent ei ole kaasatud mahlad, kakao, vein jm alkohol). Viimane korralduslik muudatus toimus selle skeemi raames septembris 2008. aastal, mil riigi keskkonnaamet andis Dansk Retursystem'ile ainuõiguse kogu tagatistrahaga süsteemi opereerimiseks. Samas on joogipurkide tagatistrahaga süsteem toiminud Taanis alates 1984. aastast, kusjuures: kuni 2002. aastani kattis vaid taastäidetavate joogipakendite segmenti (eesmärgiks oli aga piirata jäätmete tekkimist pakendite taaskasutamise teel); 2002. aastal laiendati tagatistrahaga süsteem ühekordsetele, taaskasutatavatele ja käideldavatele (nt metallist purkide) pakenditele; 2005. aastal kaasati skeemi nn *ready-to-drink* joogid (nagu energiajoogid, siider jmt) ja 2008. aastast katab tagatistrahaga süsteem kõigele lisaks ka mineraalvett sisaldavad pudelid. (Astrup, Hedh 2011: 20)

Kaupade sissevedajad ja tootjad, kes soovivad turustada jooke, mis on hõlmatud tagatistrahaga ja taaskasutuse süsteemis, peavad olema registreeritud Dansk Retursystem'is. Kõik sarnased firmad, olenemata omandivormist, peavad tasuma vastava lõivu. Aastane

registreerimistasu on 2000 DKK (ca 270€) ning vaid need firmad, mis on registreeritud, saavad lisada tagatisraha logo oma turustatud joogipakenditele. (Packaging waste ... 2017)

Tagatisraha süsteem koosneb kolmest eri komponendist, millest igaühe puhul saab tagatisraha tagasi vastava pakendi tagastamisel poodi või vastuvõtukohta. Igal neist kolmest tüübist on oma märgistus ning Taani Keskkonnaministeerium määrab igale kolmest tagastuse väärtuse. Lisaks mainitud registreerimistasule, rakendub Retursystem'i kaudu ka kogumise- ja logistikatasu, millega tootja või importija peab samuti arvestama. (Packaging waste ... 2017)

Tarbijatele on pakendite tasu järgmine (1DKK≈0,13€) (Packaging waste ... 2017):

- alla 1-liitrise mahutavusega konserv-, klass- ja plastikpudelid DKK 1.00
- 0.5-liitrised plastikpudelid DKK 1.50
- 1-liitrised ja suurema mahutavusega konserv-, klass- ja plastikpudelid DKK 3.00

Tagastus on korraldatud läbi taaraautomaatide. Kuna väiksemates poodides ei ole taolisi aparate, siis peavad poodnikud tühjad purgid ja pudelid vastu võtma ning maksma tagatisraha ise välja juhul kui poes müüakse kaupu samast materjalist purkide või plastikpudelites. Taaraautomaadid aktsepteerivad aga tähistatud pakendeid isegi juhul kui see pood, milles aparaat asub, ei müü sarnast toodet. (Packaging waste ... 2017)

Kui tootja või kauba sissevedaja müüb jooke jaemüüjale, rakendub koheselt toote hinnale lisaks ka tagatisraha pakendi eest. Iga kuu tasuvad tootjad ja importijad Dansk Retursystem'ile tagatisraha kogusumma vastavalt aruandlusele. Peale seda kui joogipakendid on tagastatud poodidele viiakse taara Dansk Retursystem keskustesse, kus toimub pakendite registreerimine, kokkulugemine ja sorteerimine. Vastavalt registreerimise tulemusele maksab Dansk Retursystem tagatisraha tagasi poodidele. Retursystem maksab poodidele tasu, katmaks tühjade pakendite käitlemisega seonduvad kulud. Poed aga tasuvad süsteemi administreerimisega seonduva kulu eest Retursystem'ile. Lisaks nimetatud tasudele on Taanis rakendatud keskkonnamaksu kujul kõigile tootjaile, villijatele ja importijatele nn pakenditasu, mis rakendub igale turustatud joogipakendile. Juhul kui

joogipakendite tagatisraha ei tagastata täielikult, jääb see Retursystem'i ning kasutatakse kas kogu taaskasutusprotsessi tõhususe suurendamiseks või sotsiaal-ja keskkonnaprogrammide rahastamiseks. (Packaging waste ... 2017)

Kõik nimetatud tasud (v.a. pakenditasu) on kujundatud Dansk Retursystem poolt igaaastasena ning peavad olema kinnitatud riigi keskkonnaameti poolt. Maksude kujul on see valdkond hõlmatud läbi keskkonnamaksude (sh jookide pakenditele, ühekordse kasutusega lauanõudele, prügile, poekottidele) ning energiatoodete maksustamise (nt aktsiis). (Packaging waste ... 2017)

Taanis on seatud taaskasutuse määraks 95%. Keskkonnakaitse kontekstis on Taani süsteemi peetud väga efektiivseks, samas takistavad kohalike omavalitsuste poolt loodud monopolid jäätmekäitlusest huvitatud eraettevõtjatel turule tuleku. Konkurentsioiguslikult on Taani pakendijäätmete käitlemise süsteemi palju kritiseeritud, kuid samas ei ole seda tänaseni veel vaidlustatud. Jäätmekäitluse ülesannete kohalike omavalitsuste kätte andmise eesmärk oli tagada käitlussüsteemi koordineeritud toimimine ning finantsiline stabiilsus. (Eskesen 2005: 501)

Lätis võeti 21. aprillil 2005 vastu pakendiseadus, mis põhineb Euroopa Liidu direktiivil 94/62/EÜ. Pakendiseaduse keskmeks on Latvijas Zalais taaskasutuseks mõeldud süsteem alates juulist 2002. Kohustuslik on see järgmistele firmadele (BiPRO Country ... 2011: 8):

- ettevõtjad kes toovad kaubad turule esmakordselt pakendatuna olenemata asjaolust, kas tegemist on kaupade maaletootjatega või kodumaiste tootjatega, samuti pakendite tootjad või importijad;
- teenuste osutajad ja müüjad, kes lisavad pakendi oma toodetele;
- jaekaubanduses või katering teenuses osalevad firmad, kas kasutavad ühekordseid lauanõusid ja abiseadeldisi.

Pakendite tagastamise korraldamise ja taaskasutuse kohustus alguseks on seatud koguseline maht 300 kg aastas – niipea kui pakendijäätmete kogus ületab mainitud mahu, peavad vastavate kaupade tootjad, teenuse pakkujad või importijad süsteemiga liituma. Pakendaja

võib korraldada pakendijäätmete käitluse ise või asuma lepingulisse suhtesse Latvijas Zalais süsteemiga. (BiPRO Country ... 2011: 9-10)

Vastavalt loodusressursside maksustamise seadusele on pakendajal Lätis valida kahe võimaluse vahel: tasuda loodusressursi (kõrge määraga) maks või korraldada pakendijäätmete käitus ning seetõttu saada 100%-line maksuvabastus nimetatud maksust. Maksuvabastuse võib sellisel viisil omanda ka välisfirma, kes peab selleks olema maksukohuseline firma Läti registris. (BiPRO Country ... 2011: 9-10)

EL vastav direktiiv (PPWD) rakendati Leedus alates jaanuarist 2003 läbi mitme erineva seadusandliku akti. Üldiselt sarnane kahe teise Balti riigi korrale, võib Leedu puhul esile tuua asjaolu, et kohalikel firmadel lubatakse täita pakendite taaskasutuse eesmärgi ettevõtjale sobivalt (ehk individuaalselt) või siis läbi vastava organisatsiooni oma tegevusvaldkonnas. Juhul kui ettevõtja ei suuda saavutada pakendite ümbertöötlemisel seatud eesmärgi, tuleb firmal tasuda keskkonna reostamise eest riigieelarvesse (selleks loodud eraldi programmi raames). (Law on the ... 2001: 1, BiPRO Country ... 2011: 4)

Klaastaara osas on Leedu kogemus tagatisraha süsteemiga end igati õigustanud, kusjuures süsteemi tõhusust näitab ligi 90%-line tagastuse määr. Samas aga on ühekordsete pakendite (nii plastiku, metallpurkide kui klaasi) puhul väga madal taasringluse tase – vaid kuni 15%. Sellest tulenevalt on Leedu kavandamas muutusi seadusandluses, mis rakenduksid 2015. aastal. Praegusel kujul nähakse muudatustega ette nii tagatisraha kehtestamist plastik- ja metallpakenditele kui ka klaaspakendite tagatisraha suurendamist (mis on püsinud muutumatuna alates 2006. aastast). Samas pole veel selge, kas muudatustega kaetakse kõik plastik- ja metallpakendid või milline saab olema tagatisraha uus määr. Muudatusi ettevalmistavad Leedu ametivõimud on aga juba esile toonud Eestis rakendatud tagatisraha süsteemi, kus „plastik- ja metallpakendi tagatisraha on pool õllepudeli maksumusest.” Muudatuste üheks objektiks Leedus on ka pakendikäitlusega tegelevate asutuse suuruse piiritlemine: praegu töös olev ettepanek kohustab kõiki neid müüjaid, kes pakenditega tegelevad ja kelle pörandapind on 20-200 ruutmeetrit, tagama võimaluse enda juures pakendite ja pakendijäätmete vastuvõtmiseks ning tagatisraha tagastamiseks. Kui aga

müügipind ületab 200 ruutmeetrit, siis tuleb ettevõtjal tagada, et pakendid võetakse tagasi ja tagatisraha tagastatakse kuni 300 meetri kaugusel müügikohast, tagades selles punktis sama pika tööaja kui müügipunktis. Alla 20 ruutmeetrise müügikoha puhul ei tekiks kohustust osaleda tagatisraha skeemis (v.a. maaregioonid). Samuti on hetkel töös oleva eelnõuga sellest skeemist vabastatud turud, kioskid, bensiinijaamad ja avalikud toitlustusasutused. (Luiker 2014: 11)

Veemaa *et al.* uuringus on võrreldud valikuliselt 8 Euroopa Liidu riigi pakendisüsteemi korraldamise põhimõtteid ning pakenditega seotud majandusmeetmete rakendamist. Vaadeldavateks näideteks on Hollandi, Taani, Ungari, Läti, Belgia, Soome, Rootsi ja Saksamaa mudelid. Toetudes sellele uuringule võib välja tuua, milliste riikide süsteemiga on sarnane Eesti süsteem ja millistest erinev.

Lätis on kasutusel Eestiga sarnane tootjavastutuse süsteem. Pakendite kogumise ja taaskasutamisega on kohustatud tegelema ettevõtted, kes pakendavad oma tooteid ning ettevõtted, mis müüvad pakendatud tooteid. Lätis on kehtestatud alampiir pakendi kogustele, millest alates tekib PE-l taaskasutuskohustus. Lätis on pakendite maksustamise süsteemiga hõlmatud toodete pakendid ning ühekordsed pakendid. (Veemaa *et al.* 2016: 101)

Sarnaselt Eestiga on Lätis kehtestatud pakendimaks (loodusvarade maks), ent ettevõtte ei pea maksma maksu, kui ta täidab pakendite taaskasutamise norme, mis on kirja pandud Loodusvarade Maksustamise Seaduses ja regulatsioonides ning mis vastavad vähemalt ühele järgnevatest tingimustest (*ibid.*: 102):

- On sõlminud kokkuleppe Keskkonnakaitse ja Regionaalse Arengu ministeeriumi allasutusega kogumaks ja taaskasutamaks iseseisvalt turule toodud pakendeid.
- On sõlminud kokkuleppe osalemaks kasutatud pakendite kogumise- ja taaskasutuse süsteemis. Ettevõtetel on pakendikohustuste täitmiseks võimalik ühineda organisatsiooniga, mis tegeleb kasutatud pakendite kogumise ja ümbertöötlemisega.

Ka Leedus on kahe teise Balti riigiga sarnane süsteem. Leedu puhul võib esile tuua asjaolu, et kohalikel firmadel lubatakse täita pakendite taaskasutuse eesmärged ettevõtjale sobivalt (ehk individuaalselt) või siis läbi vastava organisatsiooni oma tegevusvaldkonnas. Juhul, kui ettevõtja ei suuda saavutada pakendite ümbertöötlemisel seatud eesmärged, tuleb firmal tasuda keskkonna reostamise eest riigieelarvesse (selleks loodud eraldi programmi raames). (Law on the ... 2001: 1, BiPRO Country ... 2011: 4)

Erineb Eestist ja teistest Euroopa riikidest Taani. Seal ei rakendata pakendivaldkonna korraldamisel tootjavastutuse põhimõtet. Taanis on erinevalt enamikest Euroopa Liidu liikmetest pakendi ja pakendijäätmete kogumise ja taaskasutuse süsteem valdavas osas kohalike omavalitsuste korraldada. Kohalikud omavalitsused peavad tagama paberi, papi ja plastikust pakendite kogumise ja pakendijäätmete käitlemise. Taanis on valdav osa pakenditega seotud eesmärkidest ning tegevustest kohaliku omavalitsuse üksuste korraldada. Ka Ungaris rakendatakse ettevõtetele pakendimaksu ning pakendite kogumise ning taaskasutamise eest vastutab riiklik institutsioon. (Veema *et al.* 2016: 108)

Kokkuvõttes võib öelda, et enamikes vaadeldud riikides järgitakse pakendivaldkonna korraldamisel tootjavastutuse põhimõtet. Eranditeks on vaid Ungari ja Taani. Valdavas osas vaadeldud riikidest on süsteemi korralduslik ülesehitus ning peamised rakendatavad finantseerimise põhimõtted üldjoontes Eestiga sarnased. Üheks olulisemaks erinevuseks on Eestis rakendatav pakendiaktsiis, mille maksmine sõltub pakendite taaskasutuse sihtarvude täitmisest. Analoogset maksustamise mudelit rakendatakse ka Lätis. Lisaks on pakendimaks võrdlusriikidest Ungaris ning piiratud tooteliikidele ka Soomes ja Taanis.

Laialdast pakendimaksu on varem rakendatud ka Hollandis ja Belgias. Ka enamikes võrdlusriikides rakendatakse tootjavastutuse põhimõtte toimimiseks pakendimaterjali liigi ja pakendi kaalu põhiste teenustasude süsteemi. Oluline erinevus Eestiga võrreldes on aga see, et maksumäärasid defineeritakse vaadeldud riikides reeglina detailsemalt (nt mitmete plastmaterjalide või spetsiaalsetele pakendigruppide lõikes). Samuti on märkimisväärne erinevus erinevate riikide teenustasude absoluutsetes ning suhtelistes määrades. (*Ibid.* 112)

2. JUHENDMATERJALI KOOSTAMINE

PAKENDIARVESTUSE SÜSTEEMI PARENDAMISEKS – EMPIIRILINE ANALÜÜS

2.1. Pakendiarvestuse süsteem Eestis – analüütiline ülevaade

Eestis tarbitakse elaniku kohta väga suures koguses pakendit. Aastail 2010-2014 on turule toodud pakendite kogus kasvanud 40%. Inimese kohta tarbiti 2014. aastal Eestis 170 kg pakendit/aastas, mille järgi oleme Euroopa Liidus pakendi tarbimiselt kuuendal kohal, ehk Eestis tarbitakse pakendit tunduvalt enam kui seda võiks arvata ostujõu ning teiste tarbimisnäitajate võrdluses. Pakendi kogused on aasta aastalt kasvutrendis ehkki elanikkond väheneb. Probleemiks on, et tänane pakendite taaskasutamise kohustust sätestav regulatsioon ei soodusta Eestis tarbitava pakendi massi vähenemist. Lisaks on kehtivas regulatsioonis puudused, mis on seotud pakendite turule toomise ja pakendijäätmete korrektse kajastamise ja aruandlusega ning osaliselt puudulikust aruandlusest tingitud ebaefektiivse järelevalvega. (Veemaa *et al.* 2016: 16-20)

Eestis kogutakse pakendialaseid andmeid valdavalt kahte riiklikusse andmebaasi: pakendiregistrisse ning jäätmearuandluse infosüsteemi (JATS). Vastavate andmete koondamise ning ametlikult teostatavate kalkulatsioonidega tegeleb Keskkonnaagentuur. Keskkonnaagentuur kalkuleerib pakendijäätmete teket kaudse meetodiga ning pakendijäätmete kogused on võrreldes pakendiregistris kajastuvate, pakendiettevõtjate poolt deklareeritud kogustega, märkimisväärselt suuremad. 2014. aastal näiteks oli kogu pakendimass kaudse meetodiga arvestades 1,6 korda suurem ning ainult puitpakendeid oli deklareeritud ettevõtete poolt rohkem kui kaudsel meetodil arvestades. Suurimad

erinevused kahe meetodi vahel on eelkõige plastpakendite (2,7 korda) ning eriti metallpakendite (5,4 korda) kogustes. (*Ibid.*)

Keskkonnaagentuuri poolt esitatud andmetel oli 2015. aastal Eestis tekitatud pakendijäätmete kogumass 161 527 tonni (tabel 8). 2015. aastal oli pakendijäätmete üldine taaskasutuse määr 67% ning ringlussevõtu määr 51%. Kõrgeim oli taaskasutuse määr tagatisrahaga plasti (90%) ning madalaim puidu puhul (49%). Pakendijäätmete ringlussevõtu osakaal oli 2015. aastal kõrgeim tagatisrahaga klaasil (87%) ning madalaim plastpakenditel.

Tabel 8. Pakendijäätmete teke ja taaskasutamine, 2015

PAKENDIJÄÄTMED JA NENDE TAASKASUTAMINE 2015 aastal							
Pakendiliigi materjal	Eestis turule lastud ühekorra pakendi mass	Käibelt kõrvaldatud korduskasutus-pakendi mass	Ringlussevõtt	Materjali ringlussevõtt	Taaskasutuse määr	Ringlussevõtu määr	Materjali ringlussevõtu määr
Tagatisrahaga klaas	8529.663	0	7395.327	0	86.7%	86.7%	0.0%
Muu klaas	27416.74	3.678	19593.339	0	71.5%	71.5%	0.0%
Tagatisrahaga plast	4449.303	0	0	3969.232	89.2%	0.0%	89.2%
Muu plast	26147.19	146.045	2525.246	11466.9	61.9%	9.6%	43.6%
Metallist joogipakend	2321.093	0	1622.386	0	69.9%	69.9%	0.0%
Muu metall	5187.057	169.518	3753.779	0	70.1%	70.1%	0.0%
Paber ja kartong	46991.66	41.074	34472.219	0	76.5%	73.3%	0.0%
Puit	38588.64	1383.96	12512.69	0	48.8%	31.3%	0.0%
Muu	145.863	5.052	5.794	0	85.9%	3.8%	0.0%
KOKKU	159777.2	1749.327	81880.78	15436.13	67.0%	50.7%	9.6%

Allikas: (Keskkonnaagentuur)

Järgnevalt on tabelis 9 toodud pakendiregistrisse esitatavate andmete ja Euroopa komisjoni aruannete võrdlus.

Tabel 9. Pakendiregistri ja Euroopa Komisjoni koondi võrdlus.

	TKO (PAKISe koond)	Euroopa Komisjoni aruanne	TKO (PAKISe Koond)	Euroopa Komisjoni aruanne
Pakendimaterjali liik	Pakendijäätmete teke		Pakendijäätmed, mida tekitaja on ise taaskasutanud või jäätmekäitlejale üle andnud	
Klaas	35,950.08	38,727.00	26,988.67	24,051.00
Plast	30,742.54	61,125.00	20,254.45	46,681.00
Metall	7,677.67	23,335.00	5,376.17	74,177.00
Paber ja kartong, sh kihiline kartong	47,032.73	81,186.00	35,987.65	15,972.00
Puit	39,972.60	22,057.00	19,498.81	20,494.00
Muu	150.92		129.57	
Teke kokku	161,526.54	226,430.00	108,235.31	181,375.00
Taaskasutatud	67.01%	80.10%		

Allikas: (Keskkonnaagentuur)

Tabelist 9 on näha, et pakendiregistri ja Euroopa Komisjoni esitatavate andmete vahel on käärid sees. Euroopa Komisjoni minev aruanne põhineb jäätmearuandel.

Euroopa Liidule minevas tabelis on kajastatud pakendijäätmete teke Eestis ja taaskasutus, kus näidatakse Eesti sihtarve, teine asi on pakendiregister, kust on näha tootjavastutust. Need ei lähe üks-ühele kokku, ühes on teke teatud % väiksem kui teises ja seda põhjust on nii palju otsitud, miks ei lähe kokku. Teoorias peaksid kokku minema. Keskkonnaagentuuri spetsialisti Anneli Averini (2017) sõnul võib põhjusteks olla see, et väikesed ettevõtted jäävad välja, osad pakendiettevõtjad, kes peaksid oma andmed pakendiregistrisse esitama, seda ei tee. Registri andmetel tekib jäätmeid vähem, kui neid jäätmearuande põhjal tegelikult tekib. Jäätmearuandes ehk Euroopa komisjonile esitatavas aruandes on koguteke, pakendiregistrist saab kätte pakendiettevõtjad, kes on kandud end pakendiregistrisse, nende turule lastud koguse. Maksu- ja Tolliamet tahab, et registris oleks kõik ettevõtted, et tuleks

sama kogus välja, mis jäätmearuandes. Seda tahetakse parandada uue pakendiaktsiisi seaduse muudatusega, mis on praegusel hetkel käsil.

Eesti pakendiseadus, mida juba eelnevalt autori poolt mainiti, võeti Vabariigi Valitsuse poolt vastu 2004. aastal ja jõustus 1. juunil 2004. Hetkel kehtiva pakendiseadus viimane redaktsioon jõustus 17. aprillil 2017. Parandusaktidega on seaduses tehtud jooksvalt muudatusi selleks, et seda täiustada ning muuta pakendiarvestuse korraldus pakendiettevõtjatele arusaadavamaks. Kõige olulisemaks muudatuseks võib pidada 1. jaanuaril 2015 jõustunud pakendiseaduse redaktsiooni, mis muutis pakendiregistrisse esitavate pakendiaruannete audiitorkontrolli kohustuslikuks kõigile pakendiettevõtjatele, kes kalendriaasta jooksul lasevad turule plastpakendit kogumassiga rohkem kui 100 kilogrammi või muud pakendit kogumassiga rohkem kui 200 kg. Varasemalt oli auditeerimiskohustus vaid taaskasutusorganisatsioonidel ja taaskasutusorganisatsiooniga mitteliitunud ettevõtjatel, kes esitasid aruanded ise pakendiregistrisse. Eelnevalt olid pakendiettevõtjad kohustatud arvestust pidama ainult tarbitud pakendite kohta, sseadusemuudatuse jõustumisega muutus aga nii pakendiregistrisse esitavate andmete audiitorkontroll kui ka sellest tulenevalt audiitori valimine pakendiettevõtjale kohustuslikuks. (Mitt 2010: 7-8, Pakendiseadus 2004)

Pakendisüsteemi eesmärk on vähendada võimalikult palju turule lastavate (ühekorra)pakendite koguseid, et vähendada jäätmeteket üldisemalt (Pakendiseadusandluse analüüsi ... 2010: 19). Selleks on pakendi valmistamisele ja kasutamisele määratud üldnõuded, mille järgi peab pakend täitma oma otstarvet võimalikult väikese mahu ning massi juures, tagades samal ajal vajaliku ohutus- ja hügieenitaseme, olema pakendatava kauba jaoks sobiv ning tarbijale vastuvõetav. Samuti on pakendiseadusega ette nähtud, et pakendit peab olema võimalik korduskasutada või taaskasutada, sealhulgas ka ringlusesse võtta nii, et välistatud oleks pakendijäätmete või nende töötlemisel tekkivate jäätmete ebasoovitav mõju keskkonnale. Pakend peab olema valmistatud nii, et kasutatud materjalides olevate ohtlike ainete sisaldus ja kahjulik mõju oleks jäätmete utiliseerimise ajaks viidud võimalikult minimaalsele tasemele. (PakS § 13 lg 1–3)

Omaette seadusena kehtib alates 19. detsembrist 1996 pakendiaktsiisi seadus (Lehis 2007: 2).

Tabelis 10 on toodud majandustegevuses osalejad ehk osapooled, kellel on pakendiseaduse tähenduses täita mingi roll (PakS § 11).

Tabelis 10. Pakendisüsteemi osapooled ja nende rollid pakendiseaduse tähenduses.

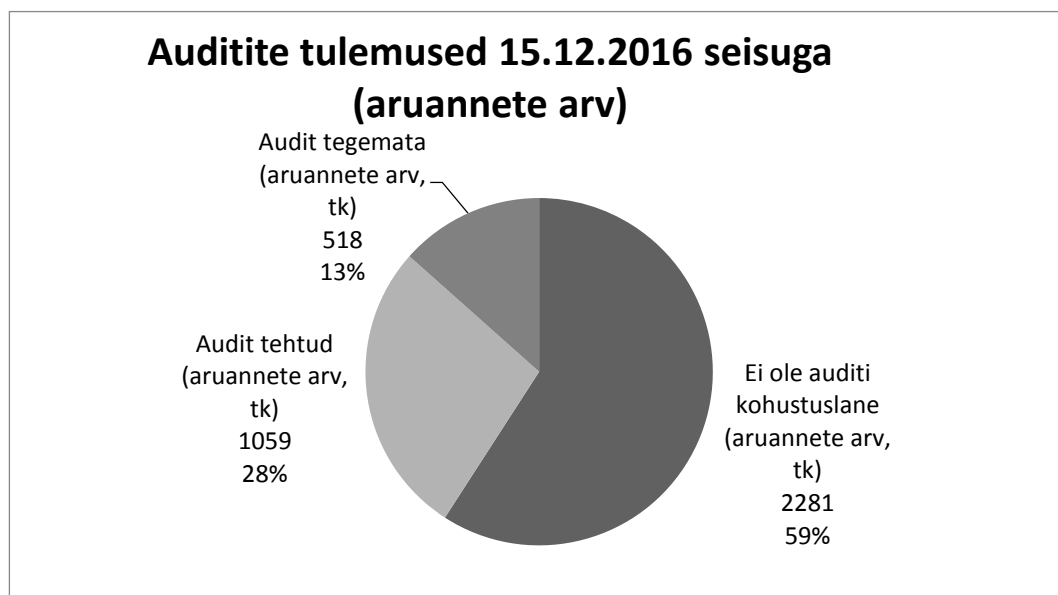
Osapool	Roll
Pakenditootja, tühja pakendi sisse- ja väljavedaja	Ettevõtte, kes toodab, veab sisse või välja tühja pakendit. Nimetatud isik teeb pakendi pakendiettevõtjale pakendamiseks kättesaadavaks.
Pakendiettevõtja, kes laseb turule pakendatud kaupa	Ettevõtte, kes oma majandus- või kutsetegevuse käigus pakendab (sh pakendab ümber) kaupa või veab sisse pakendatud kaupa (sh tooret ja abimaterjale) ning laseb selle turule ehk teeb oma pakendatud kauba või sisseveetud pakendatud kauba esmakordselt kättesaadavaks levitamiseks või kasutamiseks. Selliseks ettevõtjaks võib olla: • tootja; • maaletooja; • hulgimüüja (nt pakendab kaupa ümber); • kaubandus (nt kaupluse kulinaarialeti-, pagari- ja piimatoodete pakendamine aga ka kandekotid). Tihti võib pakendiettevõtja olla korraga ka mitmes rollis.
Pakendiettevõtja, kes müüb pakendatud kaupa	Ettevõtte, kes oma majandus- või kuttsetegevuse käigus müüb pakendatud kaupa lõpptarbijale (kaubandus).
Audiitorettevõtte	Ettevõtte, kes teostab audiitorkontrolli pakendiregistrisse esitatavate andmete üle pakendiettevõttes ja taaskasutusorganisatsioonis.
Taaskasutusorganisatsioon	Keskkonnaministri poolt akrediteeritud juriidiline isik, mille asutajad ja liikmed on pakendiettevõtjad või nende moodustatud juriidilised isikud, mille liikmed, osanikud või aktsionärid on pakendiettevõtjad. Taaskasutusorganisatsiooni ülesanne on korraldada talle kohustused üle andnud pakendiettevõtjate pakendi ja pakendijäätmete üleriigilist kogumist ja taaskasutamist ning arendada taaskasutussüsteemi eesmärgiga tagada pakendijäätmete taaskasutamine vähemalt kehtestatud sihtarvude ulatuses. Taaskasutusorganisatsioonid on loodud nii segapakendile kui ka tagatisrahaga koormatud pakendile.
Jäätmekäitleja	Jäätmekäitlusettevõtte, kes kogub pakendijäätmed kokku ja annab taaskasutamiseks üle vastavalt ettevõttele või taaskasutab pakendijäätmed ise.
Keskkonnaministeerium	Tegeleb pakendivaldkonnas õigusloomega, väljastab taaskasutusorganisatsioonidele akrediteeringud.
Pakendikomisjon	Keskkonnaministri poolt moodustatud nõuandev organ Keskkonnaministeeriumile, mille ülesandeks on koordineerida pakendiseadusest tulenevate eesmärkide saavutamist.

Keskkonanspeksioon	Teostab järelevalvet pakendiseaduse nõuete täitmise üle.
Maksu- ja Tolliamet	Käesoleval juhul teostab järelevalvet pakendiseaduse ja pakendiaktsiisi seaduse nõuete täitmise üle.
Kohaliku omavalitsuse üksus	Teeb koostööd taaskasutusorganisatsioonidega (ja jäätmekäitlejatega) tagamaks nõuetekohane avalikkusele kättesaadav pakendijäätmete kogumiskohtade võrgustik oma haldusterritooriumil. Teostab järelevalvet pakendiseaduse nõuete täitmise üle oma haldusalas.

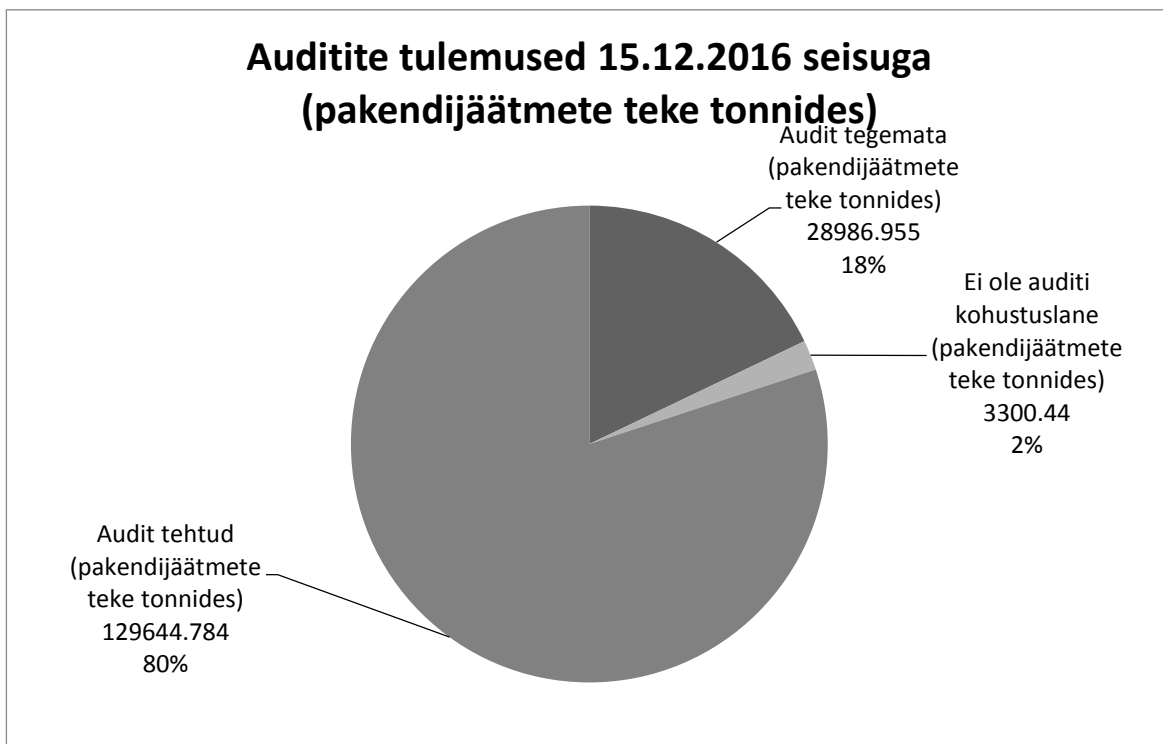
Allikas: (autori koostatud Pakendiseadusandluse analüüsi ... 2010: 8-9 põhjal).

Pakendiseadusest tulenevalt on pakendiettevõtjad, kes lasevad aastas turule rohkem kui viis tonni pakendatud kaupa, ja taaskasutusorganisatsioonid korraldavad pakendiregistrisse esitatavate andmete kontrollimise piiratud kindlustandva töövõtuna. Alates 1. jaanuarist 2016 jõustunud pakendiseaduse muudatusega on pakendiettevõtjad, kes esitavad andmed pakendiregistrisse ning lasevad aastas turule pakendatud kaupa pakendimassiga viis tonni või vähem, vabastatud pakendiregistrisse esitatavate andmete audiitorkontrollist. (PakS § 24¹ lg 3-4)

Järgnevalt on välja toodud võrdlusena kui suur osa pakendiregistrisse kantud ettevõtetest on auditeeritud ning kui suure osa turule lastud pakendijäätmete kogusest katavad ära auditeeritud ettevõtted, auditeerimata ettevõtted ja kui suur osa on vabastatud. Andmed on saadud Pakendiregistrist ning on 15.12.2016 seisuga.



Joonis 1. Auditi tulemused seisuga 15.12.2016 (Keskkonnaagentuur).



Joonis 2. Auditite tulemused 15.12.2016 seisuga, t (Keskkonnaagentuur).

Peamised riskikohad seisnevad korduskasutatava pakendi arvestamisel. Näiteks saabub kaup puidust kaubaalustel, mis on veopakendiks. Kaubaalustele on paigutatud teatud hulk rühmapakendeid. Rühmapakenditeks on vaadeldud juhul pappkastid, mille eesmärgiks on kindla arvu müügapakendite rühmitamine sortide kaupa ning müügapakendite transpordi lihtsustamine. Igasse rühmapakendisse on paigutatud 12 müügapakendit ehk pudelit, mis on mõeldud lõpptarbijale üleandmiseks.

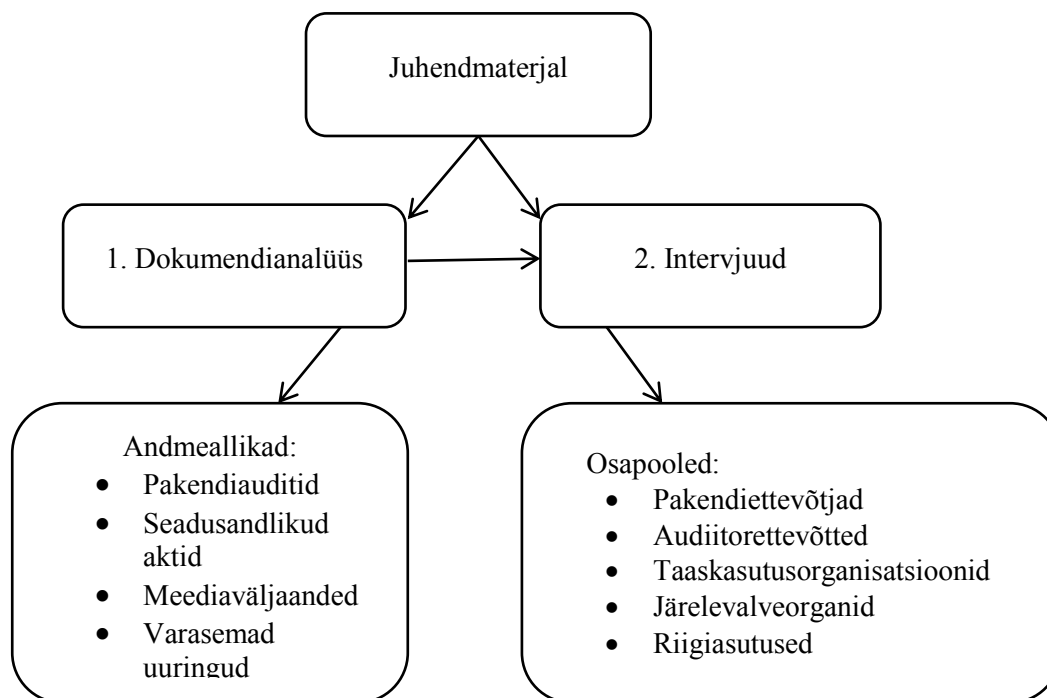
Seda liigitust on peetud ka üheks riskikohaks pakendiaruandluses. Paljud ettevõtjad ei saa täpselt aru, millised pakendid neil ettevõtluses kasutusel on, kas müügi-, rühma- või veopakendid. Müügapakendite osas peetakse küll üldiselt väga täpset arvestust, näiteks iga müüdava kaubaartikli kohta on tarkvaras täpselt kirjas, millisel moel on toode pakendatud ühes pakendi liikide ja kaaludega, siis kauba veo- ehk transpordipakend unustatakse sageli ära (Nõmper 2015: 7).

Kuna pakendiarvestuse puhul on tegemist äärmiselt keeruka ja nüanssiderohke valdkonnaga, kus mõnedel osapooltel võib pakendiseaduse tähenduses olla mitu rolli, kergendaks üheselt mõistetav juhend pakendiarvestusest arusaamist (Pakendiseadusandluse analüüsi ... 2010: 47).

2.2. Andmed ja metoodika

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on koostada juhendmaterjal pakendiarvestuse parendamiseks Eestis, mis tugineks seadusandlusest tulenevatele juhenditele ja arvestaks praktiliste asjaoludega. Antud juhendmaterjal on abiks pakendiettevõtjatele pakendiarvestuse pidamisel, audiitorettevõtetele pakendiauditite teostamisel ning taaskasutusorganisatsioonidele pakendiettevõtjate nõustamisel. Juhend ehk abimaterjal lihtsustab valdkonnast või tegevusest arusaamist ning parandab teostamise kvaliteeti. Pakendiarvestuse korrektne pidamine eeldab pädeva juhendmaterjali olemasolu. Ühtne kirjalik raamistik annab osapooltele suunised, millistele aspektidele pakendiarvestusega seotud küsimuste puhul tähelepanu pöörata. (Pakendiseadusandluse analüüsi ... 2010: 5)

Selleks, et töö tulemus oleks kasulik pakendiettevõtjatele, audiitorettevõtetele ja taaskasutusorganisatsioonidele on antud magistritöös kasutatud kahte erinevat uurimismetoodika viisi – dokumendianalüüsi ja intervjuud. Tegemist on kvalitatiivsete uurimismeetoditega. Vastavad uurimismeetodid on üksteist täiendavad ehk info, mis on saadud dokumendianalüüsist pole ainuüksi piisav, et teha põhjendatud järeldusi. Intervjuu eesmärgiks on aga saada andmed nõ esmaallikast, mis on oluliseks täienduseks teoreetilisele osale, millele uuring põhineb. Kui teoreetiline osa defineerib ainult lahendamist vajavad probleemid ja seab eeldused või hüpoteesid, siis intervjuud võivad neid kas tõestada või ümber lükata. (Gillham 2000: 1) Ka Miles ja Huberman (1984: 15) märgivad: „Sõnadel, mis moodustavad nn teema, on konkreetne, elav ja tähenduslik sisu, mis on sageli lugejale, teistele uurijatele, poliitikutele ja praktikutele palju veenvamad kui numbritega täidetud leheküljed". Joonisel 3 on kujutatud meetodid, kuidas juhendmaterjali koostamiseks sisendid saadi.



Joonis 3. Juhendmaterjali metodoloogia (autori koostatud).

Joonise 3 põhjal on näha, et selleks analüüsis magistritöö autor kõigpealt teiseseid allikaid ning seejärel viis läbi intervjuud pakendiarvestusega seotud osapooltega, et selgitada võimalikult arusaadavalt pakendiseaduse paragrahve, probleemseid pakendeid/kohti aruannetes ja audiitorkontrollis. Pakendiarvestusega seotud osapooled on ära toodud alapeatükis 2.1. tabelis 10, millest lähtuvalt autor nad intervjueerimiseks valis. Autori sooviks oli intervjueerida võimalikult paljude osapoolte esindajaid selleks, et töös oleks kajastatud kõigi osapoolte arvamus ning autori juhend sisaldaks probleemide lahendamiseks asjaosaliste ühtseid seisukohti. Ühtse seisukoha esitamine on oluline vältimaks selliseid olukordi, kus näiteks Keskkonnainspeksioon ei ole audiitori väljastatud otsusega nõus või Keskkonnaministeerium ja Keskkonnainspeksioon annavad pakendiarvestust puudutavatele küsimustele erinevaid vastuseid.

Antud juhul jagunevad intervjueeritavad 5 gruppi: pakendiettevõtjad, audiitorettevõtted, taaskasutusorganisatsioonid, järelevalveorganisatsioonid ja riigiasutused. Täpsema ülevaate

uuringus osalenud isikutest saab tabelist 11. Autor soovis kaasata oma uuringusse rohkem pakendiettevõtjaid, kuid ühendust võtnud 9 pakendiettevõtjast nõustus intervjuud andma vaid 3. Jäätmekäitlejaid ja kohalikke omavalitsusi otsustas autor oma valimisse mitte kaasata, kuna nende tegevust puudutava informatsiooni sai autor taaskasutusorganisatsioonide esindajate käest ning ka töö eesmärgist lähtuvalt tundus õigem keskenduda valituks osutunud viiele osapoolale. Tabelis 11 toodud osapoolte teadmised pakendiseaduse ja selle rakendamise osas on kõige paremad ning seega on neilt kogutav informatsioon usaldusväärne.

Tabel 11. Intervjueeritud isikud.

Pakendiettevõtjad	• Rennat Alamets (Saku Õlletehase AS LEAN speetsialist) • Kristjan Kongo (Forum Cinemas AS Director of Baltic Operations, Chairman of the Board) • Agi Metsandi (AS Selver arendusdirektor)
Audiitorettevõtted	• Mart Nõmper (Rödl & Partner Audit OÜ vandeaudiitor ja juhatuse liige) • Kersti Soodla (Audiitorteenuse OÜ vandeaudiitor ja juhatuse liige) • Tarmo Rahkama (Grant Thornton Baltic OÜ vandeaudiitor) • Ilmar Tälli (TPMM Nordic OÜ vandeaudiitor ja juhatuse liige) • Siim Külasepp (KPMG Baltics OÜ Assistant Manager)
Taaskasutusorganisatsioonid	• Siret Kivilo (Eesti Taaskasutusorganisatsioon MTÜ juhatuse liige) • Kaupo Karba (Eesti Pandipakend OÜ juhatuse liige) • Aire Rosik (Tootjavastutusorganisatsioon OÜ kliendihaldur)
Järelevalveorganisatsioonid	• Rene Rajasalu (Keskkonnainspeksioon, keskkonnakaitseosakonna peainspektor) • Irina Kopõlova (Maksu- ja Tolliamet, kontrolliosakonna juhtivrevident)
Riigiasutused	• Marika Siht (Keskkonnaministeerium, keskkonnakorralduse osakonna peaspetsialist) • Anneli Averin (Keskkonnaagentuur, andmehaldusosakonna spetsialist)

Allikas: (autori koostatud).

Enne intervjuude koostamist analüüsis magistritöö autor varasemaid uuringud ning bakalaureuse- ja magistritöid, mis käsitlesid pakendiseadusandluse, -arvestuse, -aruandluse, -audiitorkontrolli ja -aktsiisi probleeme. Lisaks töötas autor läbi KPMG Baltics OÜ poolt

2016. aastal läbi viidud 2015. aasta 30 pakendiauditit. Tegemist oli mahuka tööga, kuna iga pakendiaudit sisaldab ettevõtte põhjalikku kaardistust ja *walkthrough*'d ning erineva keerukuse astmega läbiviidud protseduure vajaliku tõendusmaterjali saamiseks. Pakendiauditite läbitöötamisel lähtus autor Audiitorkogu poolt koostatud juhendmaterjalist „Pakendiaruande audiitorkontroll“ ja pakendiseadusest. Dokumendianalüüsi tulemused on koondatud kokkuvõtvasse tabelisse lisas 1. Järgnevalt toob autor välja kriteeriumid, millele tema dokumendianalüüs põhineb ning need kriteeriumid on omakorda sisendiks autori poolt väljatöötatud juhendile:

- Kõigepealt selgitas autor, millises valdkonnas pakendiettevõtte tegutseb ning millise tegevuse käigus tekib pakendiettevõttes pakendeid, kas näiteks kauba impordil Eestisse, omatarbeks kasutamisel, tavapärase tootmis- või müügitegevuse käigus.
- Teiseks tõi autor välja, kas auditeeritavas pakendiettevõttes oli olemas pakendiarvestuse sisekorraeskiri või mitte.
- Autori seisukohast oli tähtis välja kirjutada, millistel dokumentidel pakendiettevõttes pakendiarvestus põhineb. Pakendiarvestus võib, lähtuvalt ettevõtete ja pakendiarvestuse iseärasustest, põhineda näiteks ostudokumentidel, müügidokumentidel, saatelehtedel, tollideklaratsioonidel ja inventuuridel, sõltuvalt sellest, millistel dokumentidel on olemas vajalikud andmed pakendiarvestuse pidamiseks.
- Oluline oli välja selgitada, kuidas toimub arvestuse pidamine müügipakendite koguste üle ning veo- ja rühmapakendite üle, kui neid kasutusel on.
- Pakendiauditite läbitöötamisel oli oluline välja tuua, kelle ülesandeks on pakendiettevõttes teha pakendite kontrollkaalumisi või kust saadakse pakendite kaaluandmeid.
- Lisaks pööras autor tähelepanu, kuidas toimub pakendiettevõttes pakendijäätmete kogumine, kas ettevõtte kogub ise oma pakendijäätmed tarbijatelt tagasi või on ettevõtte oma kohustused üle andnud mõnele Eestis tegutsevale taaskasutusorganisatsioonile.
- Oluline oli kindlaks teha, kes vastutab pakendiettevõttes kogu pakendiarvestuse, kontrollkaalumiste teostamise ja nende tulemuste ning aruandluse õigsuse eest.

- Samuti oli autori arvates oluline pakendiauditite analüüsimisel erilist tähelepanu pöörata neis välja toodud riskikohtadele, et oma juhendis vastavaid näiteid ja soovitusi tuua.
- Lõpus tõi autor oma analüüsis välja, mis otsuse on audiitorettevõtte pakendiettevõtjale välja andnud. Modifitseeritud ja vastupidise otsuse puhul on välja toodud ka põhjused. See on autori juhendi seisukohast oluline, kuna aitab pakendiettevõtjal mõista, mis stsenaariumite korral selliseid otsuseid välja antakse.

Järgmiseks sammuks pärast dokumendianalüüsi oli intervjuu küsimuste väljatöötamine ja osapoolte valimine. Dokumendianalüüsi tulemused toetasid oluliselt intervjuu küsimuste koostamist (vt lisa 2). Intervjueeritavate nimekirja koostamisel oli palju abi autori isiklikest kontaktidest, Audiitorkogu poolt 19. aprillil 2017. aastal korraldatud koolitusest „Pakendiaruande audiitorkontroll“ ning meediaväljaannete analüüsist, kust selgusid pakendiauditi teemal sõna võtnud isikud, sh näiteks Rödl & Partner Audit OÜ vandeaudiitor ja juhatuse liige Mart Nõmper ning Grant Thornton Baltic OÜ vandeaudiitor Tarmo Rahkama. Intervjueeritavatega kontakteerus magistritöö autor e-posti teel ning seejärel lepidi kokku aeg intervjuu läbiviimiseks (vt intervjueeritavate nimekirja tabelist 11). Magistritöö autor küsis iga osapoole käest ühesuguseid küsimusi, et intervjuude tulemused oleksid paremini üldistatavad.

Töö autor viis läbi 15 ekspertintervjuud 2017. aasta mais. Ühe intervjuu kestuseks oli 45-90 minutit. Kõik intervjueeritavad olid nõus heli salvestamisega. Ekspertintervjuud tutvustasid 2002. aastal Michael Meuser ja Ulrike Nagel. Erinevalt biograafilisest intervjuudest ei paku intervjueeritavad selle intervjuu puhul uurijale huvi mitte niivõrd (terviklike) inimestena, kuivõrd ekspertidena teatud valdkonnas. Nad on uuringusse kaasatud kui teatud rühma esindajad. (Laherand 2010: 199-200) Intervjuu läbiviimine on oma olemuselt ajamahukas protseduur, kuna eeldab nii kavandamist kui ka läbiviimise ajakulu. Lisaks võtab palju aega intervjuu transkribeerimine ja analüüs (1 tunnine intervjuu võib võtta 8-10 tundi transkribeerimist + analüüs) (Virkus 2016). Antud magistritöö ei sisalda autori poolt läbiviidud intervjuude transkriptsioone (ca 100 lk) eeskätt nende mahu tõttu.

Intervjuu liigiks valis autor poolstruktureeritud (*semi-structured*) intervjuu, mis on oma olemuselt ankeetintervjuu ja avatud intervjuu vahevorm. Poolstruktureeritud intervjuu puhul on uurijal ette valmistatud rida küsimusi, kuid nende range järgimine pole eesmärgiks (Berger 2000: 11). Tegemist on osaliselt struktureeritud vestlusega, mis on eelkõige oluline intervjuu alustamiseks, kuid edasi otsustab uurija ise, mida on otstarbekas küsida ja millal (Robson 2002: 270). Seega võib öelda, et kuigi intervjuu algab kavakindlalt, kulgeb see edasi suhteliselt avatult, olenevalt situatsioonist. Poolstruktureeritud intervjuud iseloomustabki intervjuu korralduse osaline reglementeeritus, paindlik sõnastus ning küsimuste järjekorra muutmise ja lisamise võimalus (Laherand 2010: 181, 199; Õunapuu 2014: 171). Autor valiski poolstruktureeritud intervjuu eelkõige seetõttu, et koostati 12 põhiküsimust, mis küsiti kõigilt, kuid sõltuvalt erinevates osapoolte tegevusest küsiti lisaküsimusi, et saada kätte kogu vajalik informatsioon.

Lisaks poolstruktureeritud intervjuule lisas autor oma vestlusesse veel ühe osa – sissejuhatuse või nagu Berger (2000: 12) seda nimetab mitteametlik (*informal*) intervjuu. Tegemist on pigem tavapärase vestluse uurija intervjuueeritava vahel. See vestlus ei pruugi anda vajalikku teavet, vaid pigem aitab luua usaldust uurija ja intervjuueeritava vahel. Antud juhul kasutas autor sellist sissejuhatust enda ja oma magistritöö tutvustamiseks, et luua intervjuueeritavaga side ja alustada vestlust sõbralikul moel.

Poolstruktureeritud intervjuu on autori arvates sellise teema analüüsimisel parem kui konkreetsete küsimuste esitamine, kuna võimaldab olukorrale reageerida ning tänu sellele saada terviklikku ja üksikasjalikku teavet. Lisaks on autori arvates põhjalik ettevalmistus enne intervjuude läbiviimist kriitilise olulisusega, kuna aitab intervjuueeritavaga luua parema kontakti.

Järgnevalt selgitatakse intervjuu küsimuste vajalikkust. Lisas 2 on ära toodud 12 põhiküsimust, mis küsiti kõigilt osapooltelt. Esimesed kaks küsimust olid vajalikud selleks, et välja selgitada, kuidas muutus pakendiarvestus Eestis pärast pakendiregistrisse esitatavate andmete audiitorkontrolli kohustust ning mis osapooled pidasid pakendiauditit

oluliseks ja vajalikuks. Küsimuste 3-4 esitamine aitab kaardistada probleemseid pakendeid, kohti aruannetes ja audiitorkontrollis ning toob välja Eesti pakendiarvestuse süsteemi kitsaskohad. Viiendas küsimuses paluti uuringus osalejatel avaldada arvamust, kas 1. jaanuaril 2016 jõustunud pakendiseaduse täiendatud redaktsiooni muudatused on mõistlikud, et tagada pakendiregistri andmete õigsus. Kuues küsimus oli esitatud selleks, et välja selgitada, kas uuringus osalejate arvates on pakendiarvestuse sisekorraeskirja olemasolu pakendiettevõttes oluline. Seitmes küsimus oli küsitud selleks, et aru saada, kas uuringus osalejate arvates on pakendiseadus muutunud arusaadavamaks või tekitab sellest arusaamine siiani probleeme. Kaheksandas küsimuses palus magistritöö autor osapooltel nimetada allikad, kust saab praegusel hetkel pakendiettevõtja kõige rohkem infot, kui tal pakendiarvestuse kohta küsimused tekivad? Küsimused 9-11 on otseselt seotud autori magistritöö eesmärgiga ning määravad selle aktuaalsuse. Viimaks puudutas autor käsil olevat pakendiaktiisi süsteemi muutmise eelnõud, et välja selgitada, mida uuringus osalejad sellest arvavad.

2.3. Tulemused ja järeldused

Empiirilise osa kolmandas alapeatükis on esitatud dokumendianalüüsi tulemused ja läbi viidud intervjuude analüüs. Nende põhjal on autor koostanud juhendmaterjali, mis oleks üheselt mõistetav Eesti pakendiettevõtjatele, taaskasutusorganisatsioonidele ja audiitorettevõtetele.

Pakendivaldkonna analüüsimisel selgus, et tegemist on keerulise valdkonnaga, mis on kaasa toonud erinevaid võimalusi õigusaktide tõlgendamisel. Ka OÜ ELLE (2010: 47) on oma analüüsis „Pakendiseadusandluse analüüsi läbiviimine ja järelevalve juhendite ning metoodika väljatöötamine“ leidnud, et *„kohati on pakendiseaduse nõuded üsna üldsõnalised ning lakoonilised jättes ruumi laiadeks ja mitmekesisteks tõlgendusteks. Suuremate probleemidena võib välja tuua pakendijäätmete taaskasutamise tõendamise ebaselguse (taaskasutustõendid, kinnitused taaskasutuse kohta) ja pakendiauditi. /.../ Pakendivaldkonna keerukus, õiguslike nõuete mitmeti tõlgendamise võimalused ja sisuliselt*

mittetoimiv pakendiaudit raskendavad oluliselt ka Keskkonnainspeksiooni poolt teostatavat järelevalvet. Mida keerukam süsteem ja rohkem üksikasju, mida kontrollida, seda rohkem ressursse, nii ajalisi, finantsilisi kui inimressursse, on vaja.“

Siim Aavik (2016: 43) jõudis oma lõputöös „Pakendiaruande audiitorkontrolli aktuaalsed probleemid“ järeldusele, et *„kõik pakendiauditiga seotud pooled – pakendiettevõtjad, taaskasutusorganisatsioonid ja audiitorettevõtted – tunnevad hetkel suurt puudust korralikust juhendmaterjalist, mis sätestaks üheselt pakendiarvestuse põhimõtted ning selle, kuidas mingis olukorras tuleks käituda. Autori arvates peaks sellise juhendmaterjali koostamise juures eestvedaja rolli enda kanda võtma Keskkonnaministeerium. Erinevalt enne esimest pakendiauditi hooaega läbi viidud koolitustest oleks seekord kasutada ka praktilisi näiteid justnimelt esimestest läbiviidud pakendiaudititest. Selline juhend oleks kindlasti midagi, mis edaspidi aitaks ennetada ja vähendada tekkivaid probleeme.“*

Eve Kalavus (2016: 54) viis oma magistritöö „Pakendi- ja pakendijäätme alase tegevuse korraldusest ja seadusandluse mittejärgimisest tulenevad riskid pakendiettevõtjatel“ raames läbi küsitlusuuringu, millest võttis osa 166 pakendiettevõtjat. Kalavus jõudis järeldusele, et *„pakendiettevõtjad saavad ettevõtte sisemisi riske vähendada, kontrollides ettevõtte siseseid pakendialast tegevust puudutavaid protseduure ja hinnates pakendialasest tegevusest tulenevaid riske. Koostada ettevõttes pakendialane sise-eeskiri, taadelda pakendikoguste kaalumiseks kasutatavad kaalud, täiendada teadmisi, määrata tööülesannete jaotus, käia koolitustel jne. Võimalik on tagada korrektne pakendite ja pakendijäätmete arvestus ning info kvaliteetsus, aga see on kulukas.“*

Autori poolt läbiviidud dokumendianalüüsi käsitletakse põhjalikumalt järgmises alapeatükis.

2.3.1 Dokumendianalüüs

Pakendiauditite läbitöötamisel selgus, et pakendiettevõtjate põhilisteks vigadeks pakendi arvestamisel olid:

- aritmeetilised vead;

- deklareeritava pakendimassi leidmiseks kasutati valimi abil saadud pakendi aritmeetilist keskmist, audiitorettevõtte hinnangul oleks täpsemad tulemused andnud kaalutud keskmise kasutamine, mis võtab arvesse ka sisseostetud pakendite arvud;
- puitpakendina oli deklareeritud ka muid puitjäätmekäitlejate (ehitusjäätmekäitlejad, vana mööbel jms);
- pakendi üledeklareerimine – nt metallrullide sissetulekul lattu deklareeritakse nende kogu pakend, kuid neid samasid puitalusid kasutatakse ka väiksemate metallrullide müügil. Müügil Eestisse deklareeritakse need uuesti müügipakendina (topelt deklareerimine) ning müügil välismaale ei arvestatud pakendit deklaratsioonist maha (sissetulekul on puitalus deklareeritud, kuid kui antud alus läheb välismaale, siis ei tule teda deklareerida).

Peamised riskikohad, millele audiitor pakendiarvestuse kontrollimisel kindlasti tähelepanu pöörab on:

- Pakendiaruandlusega tegelev töötaja/pakendiarvestuse eest vastutav töötaja kannab manuaalselt üle ostu- ja müügiaruannetest ostetud ja müüdud seadmete arvu. On risk inimlike vigade tekkeks.
- Pakendite kaalumisi pole aastaid läbi viidud. Samuti pole kontrollitud, kas eeldused seadmete arvu kohta pappkastides (rühmapakend) ning pappkastide kogus alusel (veopakend) kehtib käesoleval aastal. On risk, et kaaluandmed ja eeldused on valed ning seetõttu on olulise vea risk pakendiaruandluses.
- Näiteks lattu ostetakse kaupade pakendamiseks pakendit, mille üle arvestust ei peeta ning seda ei deklareerita. On risk, et olulises osas pakendit on jäänud deklareerimata.
- Nt puitpakendi puhul tugineb ettevõtte enda arvestusel jäätmekäitlejate infole, mille alusel deklareerivad puitpakendi jäätmekäitlejad. On oht, et deklareerimisele kuuluvad alused ei lähe jäätmekäitlejale ning seetõttu deklareeritakse tegelikkusest vähem puitpakendit.

- Ettevõtte kasutab enda pakendiarvestusel valimi alusel saadud pakendite keskmist kaalu, mida rakendatakse kõigile sissetulevatele pakenditele. On risk, et pakendiarvestuses kasutatava valimi alusel saadud keskmine kaal ei ole tegelik kõigi pakendite keskmine kaal. Risk tuleneb asjaoludest, et kasutatavad kaaluandmed ei pruugi olla korrektsed või valimi ja selle alusel keskmise arvutamise loogika ei ole sobiv.
- Näiteks väikeses mahus komponente ostetakse ka Eestist ning pakendiarvestusel arvestatakse ka need pakendid sisse. On risk, et Eestist tuleb olulises osas pakendit, mida deklareeritakse, kuigi tegelikkuses see deklareerimisele ei kuulu.
- Kuna kõiki aluseid kas korduvkasutatakse või kasutatakse müügil Eestist välja, siis ettevõtte aluseid ei deklareeri. Samas on risk, et aluseid läheb katki või eemaldub neid muud moodi ringlusest, millisel juhul tuleks pakend deklareerida.
- Ettevõtte ei pea arvestust teatud laos tekkiva pakendi üle ning seda ei deklareerita. On risk, et selles laos tekib olulises osas pakendit ning seega mõjutab selle deklareerimata jätmine pakendiaruande korrektsust.

Autori jaoks oli üllatav, et 30-st pakendiettevõtjast 23-l puudus pakendiarvestuse sisekorraeskiri. Pakendiarvestuse sisekorraeskirjade koostamist ei nõua hetkel küll ükski Eestis kehtiv seadus ning ettevõtetel ei ole kohustust sisekorraeskirju kirja panna, kuid nende olemasolu annab võimaluse vältida probleeme, mis võivad tekkida olukorras, kus on mõne reegli või ettekirjutuse vastu eksitud, kuid ei ole ühtegi dokumenti, millele tugineda, mis reguleeriks õiguseid ja kohustusi ning kus oleks ära määratud võimalike eksimuste eest vastutavad isikud. Selle koostamist soovitavad audiitorid tavaliselt iga pakendiauditi lõpus ning lisaks tõstab selle omamine efektiivsust nii audiitoriga suhtlemisel kui ka uuele töötajale protsesside selgitamisel.

Ettevõtte pakendiarvestuse sisekorraeskirjade peamiseks eesmärgiks on reguleerida pakendite käitlemist ning pakendiliikide ja pakendimaterjali lõikes pakendimassi üle arvestuse pidamise korda ettevõttes. Sisekorraeskirjades tuleks fikseerida kõik käitumisreeglid, mida pooled üksteiselt ootavad. Sellisel juhul on nii töötajal kui ka tööandjal erinevates olukordades võimalik saada juhtnööre või abi oma tööülesannete

täitmisel. Sisekorraeeskirjade mõte ei ole kindlasti töötajate karistamine, vaid see, et mõlemal poolel oleks ühtne arusaam, milline on ettevõtte üldine töökorraldus ning millised on käitumisreeglid. (Lüüs 2014)

Pakendiarvestuse sisekorraeeskiri peab kindlasti vastama seadustele, eelkõige pakendiseadusele ja jäätmeseadusele. Tähelepanu tuleks pöörata sellele, et sisekorraeeskirju koostades ei ole otstarbekas sõna-sõnalt ümber kirjutada seadusi või seaduste paragrahve, kuna see toob endaga kaasa olukorra, kus iga kord, kui seaduse sisu või ainult seaduse sõnastust muudetakse, tuleb omakorda muuta sisekorraeeskirju ja need seadusemuudatusega kooskõlla viia. Mõistlik oleks viidata üldiselt seadusele, millest lähtutakse ja millele pakendiarvestuse sisekorraeeskiri tugineb, sest kokkuvõttes on seadus mõeldud täitmiseks.

Pakendiauditite läbitöötamise tulemusena leidis autor mitmeid puudusi, mida saaks korrektselt koostatud sisekorraeeskirjaga lahendada. Järgnevalt toob autor välja, mida peab korrektne pakendiarvestuse sise-eeskiri sisaldama ning kuidas peaks see koostatud olema:

- Tuleks kirja panna kõik arvestusega seotud detailid ning kontrollkaalumiste kord ehk kord, kuidas toimib pakendimassi üle arvestuse pidamine.
- Peaks olema koostatud nii, et ettevõttega mitteseotud isik oleks võimeline seda lugedes aru saama, kuidas konkreetses ettevõttes on korraldatud pakendite ja pakendijäätmete käitlemine.
- Pakendiarvestuse sisekorraeeskirja koostamine tuleks hoolikalt läbi mõelda, sest nii on ettevõttel endal kui ka välistel osapooltel selgem ülevaade sellest, mis kuulub konkreetses ettevõttes pakendite hulka ning kuidas on ettevõttes korraldatud arvestuse pidamine.
- Samuti on pakendiarvestuse sisekorraeeskiri aluseks hilisemate vaidluste ja probleemide korral, kui seda on tutvustatud pakendiarvestuse ja aruandlusega kokkupuutuvatele isikutele ning need isikud on kinnitanud, et nad on antud eeskirjaga tutvunud.
- Korralikult koostatud sisekorraeeskiri tagab samuti kindluse olukorras, kus pakendiarvestusega tegelev töötaja peaks töölt lahkuma või puhkusele minema ning

tänu sisekorraeeskirjale on puhkuseasendajal või uuel töötajal oluliselt lihtsam sellele kohale tööle asuda ja need tööülesanded üle võtta, sest pakendiarvestuse õigsuse tagamiseks tuleb sellega siiski järjepidevalt tegeleda.

- Mida pikem vahe jääb pakendiarvestuse pidamisse sisse, seda keerulisemaks võib kujuneda hiljem tagantjärele pakendiarvestuse pidamine ja õigete andmetega pakendiaruande esitamine.

Pakendiarvestuse sise-eeskirjade koostamisel tuleks:

- Lühidalt selgitada, millises valdkonnas ettevõtte tegutseb ning millise tegevuse käigus tekib ettevõttes pakendeid, kas näiteks kauba impordil Eestisse, omatarbeks kasutamisel, tavapärase tootmis- või müügitgevuse käigus.
- Kirja panna, millistel dokumentidel pakendiarvestus põhineb. Pakendiarvestus võib, lähtuvalt ettevõtete ja pakendiarvestuse iseärasustest, põhineda, näiteks ostudokumentidel, müügidokumentidel, saatelehtedel, tollideklaratsioonidel ja inventuuridel, sõltuvalt sellest, millistel dokumentidel on olemas vajalikud andmed pakendiarvestuse pidamiseks.
- Ära märkida, kui kaua ja kuidas, kas elektroonselt või paberkandjal, toimub eelpool kindlaks määratud pakendiarvestusega seotud algdokumentide säilitamine. Kuna eelpool nimetatud dokumendid kuuluvad ka raamatupidamise algdokumentide hulka, siis raamatupidamise seadusele tuginedes on kohustus neid dokumente säilitada seitse aastat alates selle majandusaasta lõpust, millal dokumendid tekkisid.
- Kirjeldada, kuidas toimub arvestuse pidamine müügipakendite koguste üle ning veo- ja rühmapakendite üle, kui neid kasutusel on. Ettevõttevälisel isikul ja inimesel, kes ei ole ettevõtte pakendiarvestusega varem kokku puutunud, võib olla väga keeruline aru saada, mis täpselt mingi pakend on, kuna pakendite liigitamine on otseselt seotud konkreetse ettevõttega ja ettevõtte tegevusega.
- Pakendite liigitamiseks müügi-, rühma- ja veopakenditeks peab sageli olema väga kursis ettevõtte tegevusega.

- Selleks, et oleks arusaadavam, kuidas pakendeid konkreetsetes ettevõttes liigitatakse, on vaja samuti täpselt ära määrata, mis kuulub müügipakendite hulka ning milliseid pakendeid arvestatakse rühma- ja veopakendite hulka, kui neid üldse kasutusel on.
- Tähtis on paika panna, mida tuleb deklareerida ja mida mitte. Näiteks, PE ostab laoteenust partnerilt. Kaup tuleb kesklattu ning pakendatakse ümber vastavalt sellele, millisesse kauplusesse mida vaja saata on. Kaup läheb edasi samade aluste, karpidega millega tuli. Mõningal määral ostab laopartner juurde pakkematerjali (kile ja pappkarpe). Selle kohta esitatakse ka arve PE-le. PE-le võib tunduda, et laopartneri poolt ostetud pakendi kasutamine on partneri vastutus deklareerida ning tema seda tegema ei pea. Tegelikult aga jääb kohustus deklareerida antud pakendit pigem PE-le, kuna tegu on PE kaubaga, mida PE „ise müüb.“
- Pakendite kontrollkaalumiste kohta on oluline kindlaks määrata, kelle ülesandeks on teha pakendite kontrollkaalumisi või kust saadakse pakendite kaaluandmeid. Sõltuvalt sellest, millise tarnija või pakenditootja käest soetab ettevõtte pakendamiseks vajalikke materjale, on võimalik saada ka nende kaaluandmeid, kuid keegi ei garanteeri sealt saadud andmete õigsust.
- Kui kaalumisi teostatakse siiski ettevõttes kohapeal, on vaja kindlaks määrata kord ja reeglid selle kohta, millal ja kui tihti teostatakse kontrollkaalumisi ja milliseid pakendeid tuleb kaaluda. Korrektne oleks pakendeid üle kaaluda siis, kui hakatakse ostma pakendeid mõnelt uelt tarnijalt või mõne teise tootjafirma pakendeid, kuna pakendite materjal ja mõõtmed võivad erineda, mille tõttu võivad erineda ka pakendite kaaluandmed, mis koguste suurenedes võivad kumulatiivselt tekitada üsna suure vea.
- Kindlaks määrata, kuidas toimub pakendiarvestuse pidamine. Lähtuvalt ettevõtte suurusest ja vajadustest on mitmeid võimalusi pakendiarvestuse pidamiseks. Ettevõttel on võimalik pidada arvestust ise või osta pakendiarvestuse teenust sisse. Samuti tuleks läbi mõelda, kas ettevõtte raamatupidamisprogramm võimaldab pakendikoguste ja -massi üle arvestuse pidamist või peetakse arvestust mõnes eraldi programmis. Väikesele ettevõttele oleks sageli kõige lihtsam ja soodsam kasutada Microsoft Office Excelit ning töötada ise ettevõtte vajadustest lähtuvalt välja

arvestustabelid, mida jooksvalt töö käigus käsitsi täita. Kui pakendikogused lähevad suureks, oleks mõistlik kaaluda pakendiarvestuse pidamist hakata korraldama, näiteks mõne laoarvestusprogrammi abil.

- Kirjeldada, kuidas toimub ettevõttes pakendijäätmete kogumine, kas ettevõtte kogub ise oma pakendijäätmeharjadelt tagasi või on ettevõtte oma kohustused andnud üle mõnele Eestis tegutsevale neljast taaskasutusorganisatsioonist. Kui ettevõtte on otsustanud liituda taaskasutusorganisatsiooniga ning pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise kohustuse neile anda üle, siis tuleks sisekorraeeskirjades ära määrata, millis(t)e taaskasutusorganisatsiooni(de)ga on ettevõtte liitunud ning millal ja millise perioodi kohta on kohustus neile aruandlust esitada.

2.3.2. Intervjuude analüüs

Käesolevas alapeatükis teostatakse põhjalik intervjuude analüüs. Autor on intervjuueeritavate vastuseid analüüsinud 12 põhiküsimuse lõikes ning toonud välja kõigi osapoolte seisukoha.

Hinnang sellele, kuidas pakendiarvestus Eestis on muutunud peale Pakendiseaduse täiendatud redaktsiooni jõustumist 1. jaanuaril 2015:

Marika Siht (2017) tõi välja, et „*pakendiarvestus on läinud palju täpsemaks ning seega võib öelda, et auditi mõte on oma eesmärgi täitnud. Sellel aastal kasvas pakendiaruande esitajate arv ning koos sellega suurenes deklareeritud pakendikogus ca 10%.*“

Pakendiettevõtjad tõid välja, et vaatamata sellele, et nad pidasid pakendiarvestust juba enne redaktsiooni jõustumist, siis sundis auditi mõtte seaduse uuesti läbi töötama ja läbi mõtlema olemasoleva süsteemi. Näiteks euroaluste ringlus oli paigas, aga kunagi ei küsitud selle kohta tõendit, mida on tegelikult vaja.

Kristjan Kongo (2017) toob välja, et „*pakendiauditi kohustusega on tekkinud täpne arvepidamine ringluse kohta ettevõttes*“.

Audiitorid tõid välja, et pärast auditikohustuse kehtestamist on paranenud pakendiettevõtjate teadmine pakendiarvestusest, teadvustatakse, mis on pakend ja milleks pakendiarvestust peab pidama, kellele tuleb deklareerida ja et mõnikord tuleb pakendiaksiisi ka maksta. Mida rohkem on arvestus arenenud, seda rohkem on audiitoritele esitatud küsimused läinud detailsemaks ja spetsiifilisemaks, nt mis hetkel muutub toode pakendiks. Toodi välja, et on väga positiivne, et autor selle teemaga tegeleb, kuna tõstatab selle probleemi, et oleks vaja kujundada ühtne seisukoht, kuidas midagi teha ning et kõik osapooled saaks sellest üheselt aru.

Taaskasutusorganisatsioonide seisukohast ei muutnud see midagi – nende tegevus jäi samaks.

Keskkonnainspeksioon tõi välja, et pakendiettevõtjad on saanud oma pakendiarvestuse korda. Aitas reguleerida ala- ja üledeklareerimist. Taaskasutusorganisatsioonid nõustuvad, et tänu auditikohustuse kehtestamisele paranes pakendiettevõtjate arusaam pakendist ja pakendiarvestusest.

Seega võib järeldada, et audiitorkontrolli kehtestamine tõstis tunduvalt pakendiettevõtjate teadlikkust pakendi arvestamise osas.

Pakendiauditi olulisus: enamus intervjueeritavaid on seisukohal, et pakendiaudit on oluline. Pakendiettevõtjad tõdevad, et tegemist on ettevõtjate jaoks siiski lisakohustusega. Vaatamata sellele nähakse selles ka positiivseid omadusi: aitab pakendeid ratsionaalsemalt käidelda, millest võidab kogu pakendimajandus ja sellest omakorda kogu keskkond.

Audiitorid toovad välja, et pakendiaudit tagab korrektselt koostatud pakendiaruande. Mart Nõmper (2017): *„Korrektsete andmete kokku kogumine võimaldab teha korrektsemaid otsuseid riigi- ja keskkonnahoiutasemel, et ei juhtuks seda, et pakendid reostaks keskkonda.“*

Taaskasutusorganisatsioonid tõid välja, et pakendiaudit korrastas pakendiregistrisse esiatatavaid andmeid ning tuletas pakendiettevõtjatele meelde, et pakendiarvestuse pidamine on tähtis ja et tegemist ei ole viimasejärgulise teemaga.

Probleemsemad pakendid/kohad aruannetes ja audiitorkontrollis: pakendiettevõtjad tõid välja, et raske on eristada ringlevat ja ühekordset pakendit. Samuti tekitab küsimusi pakendi mahakandmine. Kõige probleemsemateks pakenditeks pidasid audiitorid euroaluseid. Nende puhul tekitab segadust, kes peab deklareerima, millal ja kuidas.

Taaskasutusorganisatsioonid nõustuvad audiitoritega. Praegu tekitab kõige rohkem probleeme korduskasutuspakend, et kuidas seda arvestada, oleks vaja asjasse selgust tuua. Puitaluseid arvestatakse teistmoodi, probleemiks on see, et kuna teenustasu puidule ja korduskasutuspakendile on väike ja kuna on teatud ebaselgus tätimise normides, kas deklareerida, millal, kuidas arvestada, milliseid dokumente arvestada, et puitalus on ikka korduvkasutuses. Deklareeritakse tihti peale kogus, mis pole veel jäätmeke muuten. Tekib materjali defitsiit, kuna taaskasutusorganisatsioonidele on pakendiettevõtjad deklareerinud jäätmetena, aga kui alus tegelikult käib looduses ringi, siis me ei saa seda kätte. Taaskasutusmäära puhul see probleem ei ole, TKO-d saavad ikka selle sihtarvu kätte. Kui aga süveneb reguleerimatus, võib tulla probleeme.

Taaskasutusorganisatsioonide seisukohast on arvestuse pidamise mõttes korduskasutuspakend probleemne. Võiks olla täpsustusi, kuidas ja millal arvestada – metoodika. Ka audiitorid on taaskasutusorganisatsioonidelt kõige rohkem puitaluste kohta küsimusi küsinud. Süvenev probleem on internetikaubandus. Tuleb palju pakendatud kaupa sisse, aga puudub kontroll. Kuidas seda kontrollida, kui tarbija on ostnud interneti teel. Mida rohkem see süveneb, seda rohkem jääb pakendit ja seda rohkem tuleb TKO-del tööd teha, aga see on selline pakend, mille taaskasutamise eest keegi pole maksnud. Keskkonnainspektsioon tegeleb sellega, kuidas leida metoodika, kuidas seda kontrollida, aga head lahendust täna ei ole.

Eesmärgiks oleks, et kõik osapooled saaksid arvestuse pidamise põhimõttest üheselt aru ja sellest piisaks. See on väga oluline. Ühtset arusamaa ei ole, aga see tuleks tagada.

Eesti pakendiarvestuse süsteemi kitsaskohad: siinkohal läksid osapoolte arvamused lahku. Keskkonnaministeerium tõi välja, et kitsaskohaks on pakendiettevõtjate arusaam pakendiarvestusest ja nende suhtumine – pakendiettevõtjad ei pea seda oluliseks.

Audiitorid tõi välja, et kitsaskohaks on seaduse sõnastus. Pakendiettevõtjad tõi välja, et suureks kitsaskohaks on see, et seaduse koostajatel puudub arusaam, kuidas „päris elus“ asjad käivad. Keskkonnaministeeriumi vastused esitatud küsimustele on olnud pigem ümarad kui konkreetsed. Seetõttu toodigi välja, et kui oleks olemas juhend koos praktiliste näidetega ning pakendiettevõtjate parima praktikaga, siis oleks ka pakendiettevõtjate suhtumine parem. Pakendiettevõtjad tõi lisaks välja, et nemad täidavad seadust heameelega, kuid segadust tekitab see, et seaduses pole ära toodud konkreetseid võtteid, kuidas midagi teha.

Taaskasutusorganisatsioonid toovad välja, et puuduvad ühtsed reeglid ja arusaam. Siret Kivilo (2017) tõi näiteks Islandi, kus on riigi poolt välja töötatud pakendiarvestuse juhend, kus on hästi lihtsalt tehtud kontrollkaalumised eraldi pakendiliikidele, see andmestu pidevalt uueneb ja pakendiettevõtjad saavad sealt oma keskmised pakendikaalud kätte. Riik ei nõua, et see oleks grammilise ülima täpsusega tagatud pakendikaal, vaid on võetud keskmised. On öeldud, et sellise pakendi kaal on keskmiselt selline ja pakendiettevõtja saab sellest nimistust oma pakendiga sarnase pakendi kaalu kätte ja seda aktsepteeritakse. Keegi ei pea eraldi metoodiakt juurutama, vaid riigi poolt on metoodika välja töötatud ja konkreetne töövahend olemas, mida pakendiettevõtjad saavad kasutada ja seda riik aktsepteerib. Loomulikult on toodud ka erand, et kui pakendiettevõtja arvab, et tema pakendile pole sarnast selles nimistus, siis tal on võimalik ise oma kaalumised teha ja oma arvestus sisse viia. Riigi poolt välja pakutud nimistu kasutamine ei ole kohustuslik, aga see on abiks pakendiettevõtjatele – seda aktsepteeritakse ja see muudab pakendiettevõtjate elu lihtsamaks. Tegemist on riigi poolt välja arendatud mudeliga ning riik panustab selle uuendamisele ja töös hoidmisele. Kindlasti ideaalset mudelit pole, ka selle näite põhjal on omad miinused, suurimaks on see, et üldistatakse palju.

1. jaanuaril 2016 jõustunud Pakendiseaduse täiendatud redaktsioon, mille kohaselt pakendiettevtjtal, kes laseb turule pakendatud kaupa pakendimassiga vähem kui viis tonni aastas, pakendiauditi kohustus puudub ning kõik töövõtud on nüüdsest piiratud kindlustandvad töövõtud: audiitorite arvates olid need muutused õiges suunas. Pakendiauditite hinda ei peaks see audiitorite arvates väga mõjutama. Kõrgem hind on tavaliselt neil pakendiaudititel, kus audiitorettevõtte ei teosta ise finantsauditit, kuna audiitorid peavad aru saama ettevõtte äriprotsessidest, kaubaliikumisest ja pakendite liikumisest. Ettevõtte tegevusest aru saamine on ajakulukas.

Intervjuusse kaasatud pakendiettevtjtate jaoks oli seda raske hinnata

Pakendiarvestuse sise-eeskirja olemasolu pakendiettevtttes: Keskkonnaministeeriumi arvamus on selline, et kui sise-eeskiri on olemas, siis ettevõttes tekib ka järjepidevus. Lisaks tõi Marika Siht (2017) välja, et sise-eeskiri võiks tugineda ISO standarditele, sel juhul peaks seda mingi ajavahemiku tagant uuendama ning see ei jääks nõ seisma. Sise-eeskirja koostamise nõuet ei hakka Keskkonnaministeerium kehtestama, *„on olemas raamatupidamise seadus ja pakendiarvestus on raamatupidamislik toiming, kuid meie kui keskkonda reguleeriva üksuse seisukoht on selline, et seadus ei peaks sisaldama selliseid raamatupidamislikke asju. Pakendiseadusest tuleneb nõue pidada arvestust ning on ära toodud sellega seotud algdokumendid“* (Siht 2017).

Kolmest pakendiettevtjtast kahel oli pakendiarvestuse sise-eeskiri olemas. Otsest vajadust selle koostamiseks pakendiettevtjtad ei näinud, kuid kindlasti arvati, et algsed põhimõtted, kuidas võiks pakendiarvestust pidada, kes ja mida teeb, võiksid kirjas olla. Alamets (2017) tõi aga välja: *„Aga kuidas toimib tänapäeva ettevõtte ilma selleta? Selleks, et saada erinevaid sertifikaate on seda vaja. Meie ettevõttes koostati see eelkõige selleks, et kui pakendiarvestusega tegelev töötaja läheb ära, siis saaks uus inimene tema töö suure vaevata üle võtta. Selle koostamine toimus niimoodi, et käisid ja rääkisid kõigi töötajatega laosakonnast kuni ostuosakonnani“*.

Audiitorite arvates võiks sise-eeskiri ettevõttes kindlasti olla. Küll aga on audiitorite praktika näidanud, et ettevõtjad ei näe selles väärtust – kui saab pakendiauditi läbi ehk

väljastatakse puhas otsus, siis täiendavat ajakulu eeskirja koostamiseks ei peeta ratsionaalseks. Samas töid audiitorid välja, et see, kui ettevõttel pole eeskirja ei tähenda, et tal rutiinid puuduks, kuid eeskirja olemasolu on siiski oluline sellistel puhkudel, kui vahetub audiitor või ettevõtte enda töötaja. Kersti Soodla (2017) tõi välja, et „kirja panemise käigus õpib palju, kuna mõtleb selle protsessi läbi ning seeläbi leiab ettevõtja ise parandamise ja efektiivistamise võimalusi.“

Pakendialase seadusandluse arusaadavus: pakendiettevõtjad toovad välja, et pakendiseaduses on siiaamaani selliseid kohti, mida saab väga erinevat moodi tõlgendada. Seetõttu oleks nende arvates vaja näiteid, mida teha, kuidas teha ja kuhu deklareerida. Alamets (2017): „Võiks olla koostatud selline raamat, kuhu oleks koondatud pakendiettevõtjate pakendiarvestust puudutav parim praktika. See võiks sarnaneda 2016. aastal ilmunud Tööinspektsiooni parimate praktikate kogumikule. Üldiselt tootmisinimesed jagavad heameelega oma praktikat.“

Info kättesaadavus ja allikad: käesoleval hetkel saavad pakendiettevõtjad kogu pakendiarvestust puudutava info oma pakendiauditit teostavate audiitorite käest. Esimesel aastal, kui auditikohustus kehtestati, tuli rohkem ette ka Keskkonnaministeeriumiga suhtlemist.

Autori juhendi vajalikkus ja selle avalikkusele kättesaadavus: kõik osapooled töid välja, et autori poolt koostatav juhend on väga vajalik ning lausa kohustuslik.

Keskkonnaministeeriumi arvates ühtlustab autori juhend kõikide osapoolte arusaama üksteise tegevusest, kuid Marika Siht (2017) arvas, et selle võiks avalikustada pigem taaskasutusorganisatsioonid oma kodulehel.

Pakendiettevõtjad töid välja, et see peab olema avalik ja sellele oleks viited kas Keskkonnaministeeriumi või taaskasutusorganisatsioonide lehtedel, et pakendiettevõtjad selle ka reaalselt üles leiaks ja sellega tutvuda saaks.

Audiitorid tõid välja, et see peab olema kindlasti avalik ja kõigile osapooltetel kättesaadav, sest muidu ei ole sellel mõtet.

Taaskasutusorganisatsioonide seisukohast on see väga vajalik. Samuti toodi välja, et hea oleks, kui ta saaks täienduse, kui nüüd seadus muutub. Ka TKO-d tõid välja, et sellise juhendi koostamisega oleks võinud juba varem alustada ning olid nõus autori juhendit oma kodulehel avaldama, kui selle on eelnevalt üle vaadanud Keskkonnaministeerium ja Audiitorkogu.

Autori juhendi sisu: kõik osapooled tõid välja, et praktiliste näidete olamsolu on kriitilise tähtsusega. Pakendiettevõtjad tõid välja, et see võiks olla seaduse lahtikirjutatud versioon, kust oleks võimalik kiirelt leida vastused korduma kippuvatele küsimustele ning mis aitaks end pakendialase teemaga kurssi viia. Audiitorid tõid välja, et juhend peab olema ajas pidevalt täiendatav ning sisaldama ühtset arusaama pakendiarvestusest ja pakendi deklareerimisest. TKO-d tõid välja, et see peaks sisaldama kõiki korduma kippuvaid küsimusi, nt kui klient helistab neile ja küsib kuidas ja mida deklareerida, siis see võiks olla juhendis selgelt kirjas ja sellisel korral saaks kliendile öelda, et peab vaatama juhendist.

10. mail 2017 algatatud pakendiaktsiisi seaduse, pakendiseaduse ja keskkonnatasude seaduse muutmise seaduse eelnõu: pakendiettevõtjad on selle vastu. Neile jääb arusaamatuks, miks tõstetakse maksu ja karistatakse neid ettevõtjaid, kes juba niigi korralikult maksavad, selle asemel, et tegeleda nende pakendiettevõtjatega, kes ei saa üldse aru, et peavad pakendi eest vastutama ja seda deklareerima. Lisaks nähakse selles vastupidist efekti – rohkem pakendiettevõtjaid üritab sellest kõrvale hiilida. TKO-d tõid välja, et enne sellise seaduse vastuvõtmist tuleks kõik põhjalikult läbi mõelda, mitte vastu võtta nii olulisi otsuseid kiirustades. Samuti nähakse uues seadusemuudatuses ainult fiskaalset eesmärki.

Mart Nõmper (2017) tõi välja, kõige suurem võimalus arvestust parandada on see, kui oleks võimalik pakendatud kauba maaletoojalt kauba maaletoomisega kaasa saada tootjapoolne info pakendite kohta. Kuidas on mingi kaup pakendiliikide ja koguste osas pakendatud. Tootja teab väga hästi kui palju tal värvipurk või pappkarp kaalub ja kui palju on

mahutäidet sisse pandud. Kauba tootjal on olemas täpsmne info, kuidas ta oma tooted on pakendanud, aga tootja ei ole kohustatud andma seda infot ostjale ning reeglina ta seda ei tee. Ostjale ehk Eesti ettevõtjale, kellel on veel omakorda mitu hankijat, on pandud väga suur koormus see kõik ära kaaluda. Audiitorid annavad soovitusi, kuidas süsteemi teha paremaks ehk vähemkoormavaks, leida efektiivsemaid lahendusi. Aga mõnel juhul ei jäägi muud üle kui iga pakend üle kaaluda. Sellest tohutust aja- ja ressursikulust saaks lahti, kui tootjalt tuleks pakendi info elektroonsel kujul, mille pealt saaks üles ehitada pakendideklaratsiooni ja arvestuse. Sellega väheneks vigade esinemise tõenäosus – inimlik faktor. Kindlasti ei saa Eesti riik üksi seda teistele riikidele ette kirjutada, küll aga Eesti koos teiste Euroopa Liidu riikdega suudaks küll seda ette kirjutada ja kehtestada.

„Pakendiarvestuse edasine parandamine peaks olema suunatud mitte täiendavate regulatsioonide ja normide kehtestamisele ettevõtjale vaid riik peaks teiste riikidega koostööd tegema ning seeläbi läheks ettevõtjate elu Eestis kergemaks ja kui praegu on pakendiarvestus Eestis nõ halb laps, siis muutuks see koheselt heaks lapseks - kui andmed tuleks ettevõtjatele mitte nii suure vaevaga kätte, siis heameelega esitataks neid andmeid

Nõmper (2017).

Audiitorid soovitavad pakendiettevõtjatele hakata pakendiauditiga varakult pihta, eriti kui on tegemist esimese aasta pakendiauditiga. Valida välja audiitor ja kutsuda varakult kohale, et saaks pakendi eelauditi läbi viia - uute klientide puhul väga oluline. Tasub arvestussüsteem endal kirja panna, kuna selle käigus õpitakse palju. Tasub audiitori käest nõu küsida. Audiitoritel on tänaseks kümnete ja sadade klientide kogemus. On olnud kogemusi nii heade kui halbade arvestustega, seega on audiitoritel välja kujunenud kogemus headest lahendustest. Seega julgustatakse audiitorite poole probleemidega pöörduma.

Mitmed audiitorid tõid välja, et võrreldes finantsarvestusega on pakendiarvestus väga algne, 90ndate aastate tasemel. Selles osas on Eesti EL-i juhtivriikidest tagapool, kuna pakenditeemaga ei ole piisavalt tegeletud ning mingeid arvestussüsteeme pole loodud.

2.3.3. Juhendmaterjal

Käesoleva magistritöö eesmärgiks oli koostada juhendmaterjal pakendiarvestuse parendamiseks Eestis, mis tugineks seadusandlusele ja arvestaks praktiliste asjaoludega.

Autori koostatud pakendiarvestuse ja -aruandluse juhendi eesmärgiks on selgitada pakendiseaduse paragrahve ning anda soovitusi pakendiarvestuse pidamiseks. Antud juhendi eripära seisneb selles, et see sisaldab Keskkonnaministeeriumi ja järelevalveorganisatsioonide ühtset seisukohta korduma kippuvate küsimuste kohta ning praktilisi näiteid.

Pakendiettevõtja peab teadma oma valduses oleva pakendi liiki, materjali, päritolu ja kogust. Selleks on ettevõttel või organisatsioonil vaja pidada pakendiarvestust. Pakendiarvestus hõlmab andmeid pakendiettevõtja tegevuse käigus toodetud, sisse- ja väljaveetud, pakendatud, turule lastud, korduskasutatud pakendi ning tekkinud, taaskasutatud ning sisse- ja väljaveetud pakendijäätmete kohta liigi, hulga ja omaduste kohta. Kõik need andmed on pakendiaruandluse koostamise aluseks.

Pakendiaruandlus annab ülevaate pakendi ja pakendijäätmete tekkest ja pakendijäätmete ringlussevõtust. Pakendiaruandlusest on saanud tähtis teema eriti pärast Eesti ühinemist Euroopa Liiduga ning veelgi enam pärast seda, kui Riigikontroll viis läbi auditi, mille tulemusena leiti, et pakendite turule toomise ja taaskasutuse andmete kontrollimatuse tõttu võis riigil jääda 2009. aastal laekumata ligikaudu ühe miljardi krooni ulatuses pakendiaksiisi. Pakendiaruandluse süsteem vajab korralikuks toimimiseks aega, pädevaid inimesi ja ka kogemusi, mis saadakse vaid praktilise töö käigus. Nii pakendiarvestuse pidamisel kui ka selle pakendiseaduse nõuetele vastavuse kontrollimisel on välja tulnud paljude erinevate seisukohtade ja arvamustega, kuid siiani pole välja kujunenud ühtset seisukohta, kuidas midagi teha. Vajaduse pakendiarvestust käsitleva juhendmaterjali järele tingiski soov ühtlustada erinevate osapoolte seisukohti.

Juhendmaterjali koostamisele eelnes Eesti pakendisüsteemi olukorra, selle kujunemise ning kitsaskohtade dokumendianalüüs. Uuritud tekstid hõlmasid Euroopa Liidu ja Eesti

pakendivaldkonda reguleerivaid õigusakte, pakendiarvestust ja pakendiauditit puudutavaid varasemaid uuringuid ning lõputöid. Pakendiarvestusega seotud probleemide väljaselgitamiseks analüüsis autor KPMG Baltics OÜ poolt 2015. aastal läbi viidud 30 pakendiauditit ning viis 2017. aasta mais läbi 15 ekspertintervjuud. Intervjuud hõlmasid pakendiettevõtjaid (PE-d), taaskasutusorganisatsioone (TKO-d), audiitorettevõtteid, Keskkonnaministeeriumi, Keskkonnainspektsiooni, Maksu- ja Tolliametit ning Keskkonnaagentuuri esindajaid. Autori koostatud juhend on toodud lisas 3.

KOKKUVÕTE

Pakendiettevõtja peab teadma oma valduses oleva pakendi liiki, materjali, päritolu ja kogust. Selleks on ettevõttel või organisatsioonil vaja pidada pakendiarvestust. Pakendiarvestus hõlmab andmeid pakendiettevõtja tegevuse käigus toodetud, sisse- ja väljaveetud, pakendatud, turule lastud, korduskasutatud pakendi ning tekkinud, taaskasutatud ning sisse- ja väljaveetud pakendijäätmete kohta liigi, hulga ja omaduste kohta. Kõik need andmed on pakendiaruandluse koostamise aluseks.

Pakendiaruandlus annab ülevaate pakendi ja pakendijäätmete tekkest ja pakendijäätmete ringlussevõtust. Pakendiaruandlusest on saanud tähtis teema eriti pärast Eesti ühinemist Euroopa Liiduga ning veelgi enam pärast seda, kui Riigikontroll viis läbi auditi, mille tulemusena leiti, et pakendite turule toomise ja taaskasutuse andmete kontrollimatuse tõttu võis riigil jääda 2009. aastal laekumata ligikaudu ühe miljardi krooni ulatuses pakendiaksiisi. Pakendiaruandluse süsteem vajab korralikuks toimimiseks aega, pädevaid inimesi ja ka kogemusi, mis saadakse vaid praktilise töö käigus. Nii pakendiarvestuse pidamisel kui ka selle pakendiseaduse nõuetele vastavuse kontrollimisel on välja tulnud paljude erinevate seisukohtade ja arvamustega, kuid siiani pole välja kujunenud ühtset seisukohta, kuidas midagi teha.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks oli koostada juhendmaterjal pakendiarvestuse parendamiseks Eestis, mis tugineks seadusandlusele ja arvestaks praktiliste asjaoludega ning oleks kasulik pakendiettevõtjatele, taaskasutusorganisatsioonidele ja audiitorettevõtetele.

Selleks, et sellist juhendit koostada, on autor antud magistritöös kasutanud kahte erinevat uurimismetoodika viisi – dokumendianalüüsi ja intervjuud. Tegemist on kvalitatiivsete

uurimismeetoditega. Vastavad uurimismeetodid on üksteist täiendavad ehk info, mis on saadud dokumendianalüüsist pole ainuüksi piisav, et teha põhjendatud järeldusi. Intervjuu eesmärgiks on aga saada andmed nõ esmaallikast, mis on oluliseks täienduseks teoreetilisele osale, millele uuring põhineb.

Dokumendianalüüsi käigus jõudis autor järgmiste järeldusteni. Pakendite liigitamine võib kujuneda väga keeruliseks. Sageli võib olla väga keeruline saada aru, mis konkreetses ettevõttes siiski pakendi alla kuulub ja millist pakendit aruandluses kajastama peab. Pakendiarvestuse välja töötamine ning pidev korraldamine on üsna suure mahuga töö ja nõuab oluliselt aega, eriti ettevõtete puhul, kelle pakendite liigid on pidevas muutumises. Samuti jõudis autor järeldusele, et pakendiarvestuse pidamine ettevõtteväliselt nõuab väga tihedat koostööd ettevõttega, et info liiguks õigeaegselt ja oleks võimalik tagada pakendiarvestuse järjepidevus.

Dokumendianalüüsile tuginedes koostas magistritöö autor intervjuu küsimused. Intervjueeritavateks olid audiitorettevõtted, pakendiettevõtjad, taaskasutusorganisatsioonid, Keskkonnaministeerium, Keskkonnaagentuur, Keskkonnainspektsioon ja Maksu- ja Tolliamet. Intervjuudest selgus, et audiitorkontrolli kehtestamine tõstis tunduvalt pakendiettevõtjate teadlikkust pakendi arvestamise osas. Pakendiaudit korrastas pakendiregistrisse esitatavate andmete õigsust, mis omakorda on keskkonnahoiu tasemel väga oluline. Kõige probleemsema pakendina tõid osapooled välja korduskasutuspakendi, sh puitalsed.

Eesti pakendiarvestuse süsteemi kitsaskohaks tõi Keskkonnaministeerium välja pakendiettevõtjate arusaama pakendiarvestusest ja nende suhtumise – pakendiettevõtjad ei pea pakendiarvestust oluliseks. Audiitorid tõid välja, et kitsaskohaks on seaduse sõnastus. Pakendiettevõtjad tõid välja, et suureks kitsaskohaks on see, et seaduse koostajatel puudub arusaam, kuidas „päris elus“ asjad käivad. Keskkonnaministeeriumi vastused esitatud küsimustele on olnud pigem ümarad kui konkreetsed. Seetõttu toodigi välja, et kui oleks olemas juhend koos praktiliste näidetega ning pakendiettevõtjate parima praktikaga, siis oleks ka pakendiettevõtjate suhtumine parem.

Kõik osapooled on seisukohal, et väga oluline ja vajalik, et kõik asjaosalised saaksid arvestuse pidamise põhimõttest üheselt aru. Probleemina toodi välja sellise ühtse arusaama puudumine ning arvati, et autori poolt koostatav juhend oleks üks samm selle suunas.

Tuginedes dokumendianalüüsile ja intervjuude analüüsile koostas magistritöö autor pakendiarvestuse ja –aruandluse juhendi, mis on mõeldud eelkõige pakendiarvestuse ja –aruandluse kohustuslastele – pakendiettevõtjatele, pakendiaruande esmastele kontrollijatele – audiitoritele, aga ka pakendi ja pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise korraldajatele – taaskasutusorganisatsioonidele. Juhend pakub vajalikku teavet ka teistele huvirühmadele. Juhendis on selgitatud pakendiseaduse paragrahve ning antud soovitusi pakendiarvestuse pidamiseks. Antud juhendi eripära seisneb selles, et see sisaldab Keskkonnaministeeriumi ja järelevalveorganisatsioonide ühtset seisukohta korduma kippuvate küsimuste kohta ning praktilisi näiteid.

VIIDATUD ALLIKAD

1. A Communication strategy for waste management. Communication from the Comission to the Council and to Parliament. Accepted 18 September 1989. – European Comission, 1989, SEC (89) 934 final, 29 p.
2. **Aavik, S.** Pakendiaruande audiitorkontrolli aktuaalsed probleemid. TTÜ majandusarvestuse instituut, 2016, 52 lk. (bakalaureusetöö)
3. **Alver, J., Alver, L.** Majandusarvestuse ja rahanduse leksikon I. Tallinn: Deebet, 2011, 709 lk.
4. **Astrup, N., Hedh, A.** European refunding scheme for drinks containers. European Economic Area Joint Parliamentary Committee, 2011, 33 p.
5. Audiitortevgevuse seadus. Vastu võetud 27. jaanuaril 2010. a – Riigi Teataja, 2010, 9, 41.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/750865>]. 26.10.2016.
6. **Berger A. A.** Media and Communication Research Methods. Introduction to Qualitative and Quantitative Approaches. SAGE Publications, 2000, 295 p.
7. BiPRO Country Factsheet Latvia (LV). European Comission, 2011, 17 p.
[http://ec.europa.eu/environment/waste/framework/pdf/LV%20factsheet_FINAL.pdf]. 05.03.2017.
8. BiPRO Country Factsheet Lithuania (LT). European Comission, 2011, 9 p.
[http://ec.europa.eu/environment/waste/framework/pdf/LT%20factsheet_FINAL.pdf]. 05.03.2017.
9. **Bourguignon, D.** Briefing. Circular economy package. Four legislative proposal on waste. – European Parliamentary Research Service, 2016, PE 573.936.

10. **Bree, A.** The Organisation of Waste Management in the European Union Member States. – Journal of European Environmental and Planning Law, 2005, Vol. 2, No. 6, pp. 478-489.
11. **Cruz, N. F., Ferreira, S., Cabral, M., Simões, P., Marques, R. C.** Packaging waste recycling in Europe: Is the industry paying for it?. – Waste Management, 2014, No. 34, pp. 298-308.
12. **Danos P., Imoff E. A.** Introduction to Financial Accounting. Boston: IRWIN, 1991, 1008 p.
13. **De Paula, F. R. M., De Paula, F. C.** Principles of Auditing. 14 ed. Pitman Publishing, 1971, 516 p.
14. **Dicksee, I. R.** Auditing: A Practical Manual for Auditors. BiblioLife, 2015, 934 p.
15. **Eek, P.** Pakendiseaduse mõisted, eesmärgid ja probleemid. – Õiguskeel, 2011, nr. 3, 6 lk.
[<http://www.audiitorkogu.ee/docs/Koolitus/KM%20Peeter.pdf>]. 26.10.2016.
16. Effectiveness of packaging waste management systems in selected countries: an EEA pilot study. European Environment Agency, 2005, No. 3, 96 p.
[http://www.eea.europa.eu/publications/eea_report_2005_3]. 05.03.2017.
17. **Engle, E.** General Principles of European Environmental Law. Penn State Environmental Law Review, 2009, Vol. 17, No. 2, pp. 215-224.
18. **Ernest, E., Pegler, E. C., Bigg, W. W.** Spicer and Pegler's Practical Auditing. 14th ed. H. E. L. (Publishers) Ltd., 1965, 563 p.
19. **Eskesen, L.** Current state of Waste Management in Denmark and Related Legal Issues. – Journal of European Environmental and Planning Law, 2005, Vol. 2, No. 6, pp. 497-501.
20. Euroopa Parlamendi Nõukogu direktiiv 94/62/EÜ. Vastu võetud 20. detsembril 1994. a. – Euroopa Liidu Teataja L 365, 1994, pt. 13, kd. 13, lk. 349-361.
[<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/ALL/?uri=CELEX%3A31994L0062>]. 04.01.2017.
21. Euroopa Parlamendi Nõukogu direktiiv 2005/20/EÜ. Vastu võetud 9. märtsil 2005. a. – Euroopa Liidu Teataja L 70, 2005, lk. 17-18.

- [<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=CELEX%3A32005L0020>].
04.01.2017.
22. Extended producer responsibility. OECD.
[<http://www.oecd.org/env/tools-evaluation/extendedproducerresponsibility.htm>].
01.03.2017.
23. **Forbes, R. M., White, P. R., Franke, M., Hindle, P.** Integrated Solid Waste Management: A Life Cycle Inventory. 2nd Edition. Blackwell Science, 2001, 513 p.
24. **Gillham B.** The research interview. London: Continuum, 2000, 96 p.
25. **Isand, D.** Pakendimaksu kontseptsioon. Tallinn: Rahandusministeerium, 2013, 24 lk.
26. Juhend pakendiettevõtjale. Tallinn: ELLE OÜ, 2010, 8 lk.
27. Jäätmeseadus. Vastu võetud 28. jaanuaril 2004. a – Riigi Teataja, 2004, 9, 52.
28. **Kalavus, E.** Pakendi- ja pakendijäätme alase tegevuse korraldusest ja seadusandluse mittejärgimisest tulenevad riskid pakendiettevõtjatel. EMÜ Majandus- ja sotsiaalinstituut, 2016, 68 lk. (magistritöö)
29. **Kalnin S.** Majandusarvestus II. Loengukonspekt majandusteaduse bakalaureuseõppele. Tartu, 2012, 119 lk.
30. Kindlustandvate teenuste rahvusvaheline raamistik (Eesti). – Audiitorkogu, 2017, 21 lk.
[<https://www.auditorkogu.ee/uploads/Standardid%20kuni%202016/RaamistikEE2010.pdf>]. 17.05.2017.
31. **Laherand, M-L.** Kvalitatiivne uurimisviis. Tallinn: Sulesepp, 2010, 384 lk.
32. Laiendatud tootjavastutus ja probleemtooted. Keskkonnaministeerium, 28. oktoober 2016.
[<http://www.envir.ee/et/laiendatud-tootjavastutus-ja-probleemtooted>]. 01.03.2017.
33. Law on the management of packaging and packaging waste. Vastu võetud 25. septembril 2001. No IX-517, 2001, 7 lk.
34. **Lehis, L.** Aktsiiside olemusest, ajaloost ja põhimõtetest. – EML ajakiri MaksuMaksja. Tallinn, 2008, pp 1-4.

35. **Luiker, L.** Pakendite tagatisraha ja –maksustamise korraldus Eestile olulistes naaberriikides. Riigikogu Kantslei, 2014, 15 lk.
[<https://m.riigikogu.ee/infoallikad/uuringud/oao-tood/#>]. 01.03.2017.
36. **Lüüs, G.** Mida tuleks kindlasti ettevõtte sisekorraeeskirja kirja panna? – Advokaadibüroo LMP, 13. mai 2014.
[<http://www.lmp.ee/et/publikatsioonid/artiklid/mida-tuleks-kindlasti-ettevotte-sisekorraeeskirja-kirja-panna>]. 11.05.2017.
37. Majandusarvestus ja selle osised. – Äripäev Raamatupidaja.ee, 11. mai 2006.
[<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2006/05/11/majandusarvestus-ja-selle-osised>]. 11.05.2017.
38. **Melnik, S.** Pakendiaruande audiitorkontroll. Juhendmaterjal vandeaudiitoritele. Eesti Vabariigi Keskkonnaministeerium, 2014, 18 lk.
39. **Miles, M. B., Huberman, A. M.** Qualitative data analysis: a sourcebook of new methods. Sage Publications, 1984, 263 p.
40. **Mitt, T.** Pakendiauditi teostamise analüüs ja ettepanekud pakendiseaduse täiendamiseks ja muutmiseks, 2010, 33 lk.
41. **Moora, H.** Pakenditeatmik. Tallinn: Keskkonnaministeerium, 2009, 22 lk.
42. **Nõmper, M.** Pakendiaruande auditi kitsaskohad praktikas ja lahendamisevõimalused. – Eesti Keskkonnajuhtimise Assotsiatsioon, juuni 2015, lk 12.
43. **Otsus-Carpenter, M.** Väikeettevõtte raamatupidamine. AS Äripäev, 2010.
44. Packaging and Labeling in Finland. HIS, 3. november 2015.
[<http://www.eiatrack.org/s/208#>]. 05.03.2017.
45. Packaging waste legislation in Denmark. ProEurope.
[<http://www.pro-e.org/Denmark>]. 05.03.2017.
46. Pakendi tagatisraha märgid. Vastu võetud 15. aprillil 2005. a – RTL 2005, 45, 622.
47. Pakendi tagatisraha suurus. Vastu võetud 23. märtsil 2005. a – RTL 2005, 37, 532.
48. Pakendiandmeid peab hakkama auditeerima. – Äripäev Raamatupidaja.ee, 29. oktoober 2014.

- [<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2014/10/29/pakendiandmeid-peab-hakkama-auditeerima>]. 01.03.2017.
49. Pakendiseadus. Vastu võetud 21. aprillil 2004. a – Riigi Teataja, 2014, 41, 278.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/750865>]. 26.10.2016.
50. Pakendiseadusandlusega seotud analüüside läbiviimine ja järelvalve juhendite ning metoodika väljatöötamine. Tallinn: ELLE OÜ, 2010, 49 lk.
51. Pakendiseaduse muutmise seadus. Vastu võetud 09.12.2015 – Riigi Teataja, 2015, RT I, 2. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/123122015002>]. 31.01.2017.
52. **Perry, E. M., Taylor, C. E.** Taylor & Perry's Principles of Auditing. 18th ed. London : Macdonald and Evans 1974, 497 p.
53. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. aastal. – Riigi Teataja I osa, 2002, nr. 102, art. 600.
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016>]. 15.05.2017.
54. Raamatupidamise Toimkond. Rahandusministeerium.
[<http://www.fin.ee/easb>]. 15.05.2017.
55. Race Against Waste. A Guide for Large Organisations to Reduce, Reuse and Recycle. – Department of the Environment, Heritage and Local Government, 2005, 68 p.
56. Rahvusvaheline kindlustandvate teenuste standard (Eesti) 3000 (muudetud)*. – Audiitorkogu, 2017, 56 lk.
[<https://www.auditorkogu.ee/uploads/ISA-d%20alates%202016-12-15%20koos%20copyright%20notice-ga/ISAE%203000%20%28EE%29%20muudetud.pdf>]. 15.05.2017.
57. **Rand, R.** Majanduse ABC. Tartu: Avatar OÜ, 2002, 396 lk.
58. **Rasso, T., Andresson, A., Viss, V.** Riigikontrolli aruanne Riigikogule – Pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise tulemuslikkus. Tallinn, 2010, 49 lk.
59. **Reid, D. A.** Packaging and Packaging Waste Directive. – European Environmental Law Review, 1995, Vol. 4, No. 7, pp. 239-242.
60. **Robson, C.** Real World Research: A Resource for Social Scientists and Practitioner-Researchers. 2nd ed. Oxford: Blackwell, 2002, 624 p.

61. **Sheth, T., Thakkar J.** Fundamentals of Accounting and Auditing for CS Foundation. Delhi: Pearson Education India, 2014, 488 p.
62. **Sutton T.** Corporate Financial Accounting and Reporting. Second Edition. England: Pearson Education Limited, 2004, 687 p.
63. Terminid ja mõisted. Keskkonnaministeerium, 2017.
[http://www.envir.ee/sites/default/files/terminid_ja_moisted_pakend.pdf].
19.05.2017.
64. **Veemaa, J., Poltimäe, H., Buldas, V. Kaunismaa, I., Moora, H., Thelmas, E.** Pakendite maksustamise analüüs pakendi olelusingi hindamise põhjal. Tartu, Tallinn: Tartu Ülikool RAKE & SEI Tallinn, 2016, 135 lk.
65. **Virkus, S.** Intervjuu, vaatlus ja sisuanalüüs. Tallinna Ülikool, 2016.
[https://www.tlu.ee/~sirvir/Intervjuu_vaatlus_ja_sisuanals/intervjuu_eelised_ja_puudused.html]. 21.05.2017.
66. Waste trends in Europe Warner Bulletin, 2000, pp. 18-20.
67. Waste Act 646/2011. Vastu võetud 17. juunil 2011. a. – Ministry of the Environment, 2011, 63 p.
[<http://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/2011/en20110646>]. 05.03.2017.
68. **Õunapuu, L.** Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes. Tartu: Tartu Ülikool, 2014, 211 lk.
69. **Туго, В.** Аудит отчёта об упаковке. Аудиитorkogu, 2015, 26 lk.

LISAD

Lisa 1. Pakendiauditite analüüs

Kriteerium	Tulemus
1. Pakendiettevõtja põhitegevusala	Analüüsitud ettevõtetest 3 tegelesid terasest katusematerjalide, moodulkorstnate ja katusetarvikute tootmisega ja müügiga ning 3 ettevõtet jaekaupluste müügiga. Ülejäänud ettevõtete tegevus varieerus.
2. Kas ettevõttes on olemas pakendiarvestuse sise-eeskiri?	Analüüsitud PE-dest 7-l oli olemas pakendiarvestuse sise-eeskiri ning 23 PE-l see puudus.
3. Millistel dokumentidel pakendiarvestus põhineb?	Enamuses ostuarvetel ja saatelehtedel.
4. Kuidas toimub arvestuse pidamine müügipakendite üle ning veo- ja rühmapakendite üle? Mis kuulub müügipakendite hulka ning milliseid pakendeid arvestatakse rühma- ja veopakendite hulka?	- Aruandluse järgi on kõikidele välismaalt imporditud toodetele arvestatud veopakend juurde, vaid Eestist ostetud kaupadele ei ole arvestatud veopakendit. See on korrektne, selle pakendi peab deklareerima Eesti tarnija ise. - Kui ettevõtte impordib kogu tooraine ja ekspordib kogu toodangu, siis müügipakendit ei teki.
5. Mida peab deklareerima ja mida mitte?	- Alused, mis on katkised või pole vajalikud lähevad jäätmekäitlejale ning deklareeritakse. - Deklareeritakse ka Eestist ostetavat või ekspordiks minevat kaupa – ettevõtte ostab pappkaste müüdava toodangu pakendamiseks -> pappkaste deklareerida ei tule, pappkaste ümbritseva pakendimaterjali on deklareerinud tarnija (nende pakend). - Kui toodang müüakse välismaale, siis sellest deklareeritavat pakendit ei teki. - Näiteks ostetakse kilekotte Eestist ning kilekottides toodang läheb edasi Venemaale, pakendiaruandes neid ei deklareerita => see on korrektne, sest PE ei ole maaletooja ja pakend ei jää Eestisse.

	• Teisest Eesti ettevõttest tulevad BigBag kotid euroalustel. Euroalus on teise ettevõtte arvestuses ja ei ole auditeeritava ettevõtte arvestuses, kuna auditeeritav ettevõtte ei ole esimene turulelaskja => aruandest välja jätmine korrektne. • Kogu deklareeritav pakend tekib tooraine importimisel tema küljest eemaldatud pakendist ehk kõik pakend, mis lattu või tootmisalale tekib, kuulub deklareerimisele. • Kõik pakendiliigid deklareeritakse saabumisel, mis on õige, kuna tegemist on 100% Eestisese müügiga ja mahaarvestusi vajalik teha ei ole. • Aruandluses ei pea kajastama pakendit, mida ettevõtte ise uuesti taaskasutab. • Eestist ostetud alused (kui pakend läheb Eesti turule) deklareeritakse ostuhetkel, tütarettevõtetele müüdavaid aluseid ei deklareerita. Kui tütarettevõtetelt (Läti ja Leedu) ostetakse aluseid tagasi, siis deklareeritakse need alused. • Deklareerimine peaks toimuma selles kuus, mil arve tuleb.
6. Kuidas teostatakse kontrollkaalumisi? Kuidas toimub pakendimassi üle arvestuse pidamine?	• Ettevõtte on teostanud pakendite kontrollkaalumised. Pakendi kaal leiti viie samaliigilise pakendi keskmisena ja lubatud kaaluhälve on +/-5%.
7. Mis meetod on pakendiaruandluse puhul kasutusel?	• Aruandluse koostamisel on järgitud ostumeetodit – korrektne ja seadusandlusele vastav, võtab arvesse kõik Eesti turule toodud ja paisatud pakendid. • Aruandluse koostamisel on järgitud müügimeetodit – korrektne ja seadusandlusele vastav.
8. Kuidas toimub ettevõttes pakendijätmete kogumine: kas ettevõtte kogub ise oma pakendijäätmed tarbijatelt tagasi või on ettevõtte oma kohustused andnud üle mõnele Eestis tegutsevale taaskasutusorganisatsioonile?	• MTÜ Eesti Pakendiringlus: 10 PE-d • MTÜ Eesti Taaskasutusorganisatsioon: 8 PE-d • Jäätmetekäitlusorganisatsioonid: 2 PE-d • Tootjavastutusorganisatsioon: 7 PE-d • PE kogub ise oma pakendijäätmed: 3
9. Kes vastutab kogu pakendiarvestuse, kontrollkaalumiste teostamise ja nende tulemuste ning aruandluse õigsuse eest?	Üldjuhul olid vastutajateks siiski juhatuse liige või liikmed, isegi kui arvestuse pidamise kohustus ja kontrollkaalumiste teostamine oli delegeeritud kellelegi teisele, nt laojuhatajale, kvaliteedispetsialistile, kontrolleriile jne.
10. Näiteid ettevõtetes	• Pakendi kogus 2015 kokku = Müügi pakendid

kasutatavatest valimitest	(plast+paber) + impordi veopakendid (plast+paber+metall+puit) • Kastide kaalumassi arvestamiseks ja allokeerimiseks Eesti ettevõttesse kasutatakse valemit: laost välja saadetud kogu saadetud kastide arv * standardkaal * Eesti müügitulu osakaal kogumüügist. • Plasti koguse allokeerimiseks Eesti ettevõttesse kasutatakse valemit: laos kasutatud (välja saadetud) kogu kilekottide arv * standardkaal * Eesti müügitulude osakaal kogumüügist. Sellesse gruppi käib ka toote ümber olev pakend. • Deklareeritav pakend saadakse järgnevalt: kuu jooksul välismaalt kaupadega sisse tulnud pakend + kuu jooksul ostetud pakendimaterjal – kuu jooksul välismaale müüdud kauba pakend. • Puitluste puhul kehtib järgmine valem: Eestist ostetud puitalused + imporditud puitalused – eksporditud puitalused = Eesti turule lastud puitalused.
11. Riskikohad, mida audiitor kindlasti kontrollib.	• Pakendiaruandlusega tegelev töötaja/pakendiarvestuse eest vastutav töötaja kannab manuaalselt üle ostu- ja müügiaruannetest ostetud ja müüdud seadmete arvu. On risk inimlike vigade tekkeks. • Pakendite kaalumisi pole aastaid läbi viidud. Samuti pole kontrollitud, kas eeldused seadmete arvu kohta pappkastides (rühmapakend) ning pappkastide kogus alusel (veopakend) kehtib käesoleval aastal. On risk, et kaaluandmed ja eeldused on valed ning seetõttu on olulise vea risk pakendiaruandluses. • Näiteks lattu ostetakse kaupade pakendamiseks pakendit, mille üle arvestust ei peeta ning seda ei deklareerita. On risk, et olulises osas pakendit on jäänud deklareerimata. • Nt puitpakendi puhul tugineb ettevõtte enda arvestusel jäätmekäitlejate infole, mille alusel deklareerivad puitpakendi jäätmed. On oht, et deklareerimisele kuuluvad alused ei lähe jäätmekäitlejale ning seetõttu deklareeritakse tegelikkusest vähem puitpakendit. • Ettevõtte kasutab enda pakendiarvestusel valimi alusel saadud pakendite keskmist kaalu, mida rakendatakse kõigile sissetulevatele pakenditele. On risk, et pakendiarvestuses kasutatava valimi alusel saadud keskmine kaal ei ole tegelik kõigi pakendite keskmine kaal. Risk tuleneb asjaoludest, et kasutatavad kaaluandmed ei pruugi olla korrektsed või valimi ja selle alusel keskmise arvutamise loogika ei ole sobiv. • Näiteks väikeses mahus komponente ostetakse ka Eestist ning pakendiarvestusel arvestatakse ka need pakendid sisse. On risk, et Eestist tuleb olulises osas pakendit, mida deklareeritakse, kuigi tegelikkuses see

	deklareerimisele ei kuulu. • Kuna kõiki aluseid kas korduvkasutatakse või kasutatakse müügil Eestist välja, siis ettevõtte aluseid ei deklareeri. Samas on risk, et aluseid läheb katki või eemaldub neid muud moodi ringlusest, millisel juhul tuleks pakend deklareerida. • Ettevõtte ei pea arvestust teatud laos tekkiva pakendi üle ning seda ei deklareerita. On risk, et selles laos tekib olulises osas pakendit ning seega mõjutab selle deklareerimata jätmine pakendiaruande korrektsust.
12. Võimalikud vead	• Aritmeetilised vead. • Deklareeritava pakendimassi leidmiseks kasutatakse valimi abil saadud pakendi aritmeetilist keskmist, audiitorettevõtte hinnangul annab täpsemad tulemused kaalutud keskmise kasutamine, mis võtab ka arvesse sisseostetud pakendite arvud. • Puitpakendina on deklareeritud ka muid puitjätmeid (ehitusjätmed, vana mööbel jms). • Pakendi üledeklareerimine – nt metallrullide sissetulekul lattu deklareeritakse nende kogu pakend, kuid neid samasid puitluseid kasutatakse ka väiksemate metallrullide müügil. Müügil Eestisse deklareeritakse need uuesti müügipakendina (topelt deklareerimine) ning müügil välismaale ei arvestatud pakendit deklaratsioonist maha (sissetulekul on puitalus deklareeritud, kuid kui antud alus läheb välismaale, siis ei tuleks teda deklareerida).
13. Soovitused	• Ettevõtetele soovitatakse luua pakendiaruandlust käsitlev sisekord selleks, et tagada arvestusprotsesside selgus ja meetodite järjepidev kasutamine. • Kuna ettevõtte on andnud vastutuse pakendiaruandluse koostamise eest A-Tolliagentuur OÜ-le, siis soovitatakse jooksvalt kontrollida, et kõik vajalikud ostuarved, mis sisaldavad imporditud pakendit ja Eestist ostetud pakendid, oleksid A-Tolliagentuurile edastatud. Samuti soovitatakse pisteliselt kontrollida, et A-Tolliagentuuri arvestatud kogused oleksid korrektsed. • Soovitatakse võrrelda Ragn-Sellsiga jooksvalt arvestatud pakendi koguseid Ragn-Sellsile viidud pakendi kogustega ning jooksvalt selgitada tekkinud erinevused. Selle tulemusena väheneb tõenäosus, et aruandes esineb vigu. • Näiteks erinevused seoses ühele kliendile müüdud pakendite saatelehtede ning ettevõtte enda arvestuse vahel. Kliendi andmetel on rohkem ostetud, kui ettevõtte arvestuse järgi. Kokku on vähem deklareeritud analüüsides ostu ja müügi tabeleid, kui tegelikkuses peaks. Soovitatakse jooksvalt pidada arvestust kõigi

	Eesti turule toodavate ja jäävate ning müüdavate pakendite üle tekkepõhiselt, samuti soovitatakse aegajalt teostada testkaalumisi, et veenduda kajastatud koguste õigsuses ja aruandes kajastatud pakendiliigi vastavuses tegelikkusele.
14. Audiitorettevõtte poolt väljastatud otsus	• Modifitseerimata ehk märkuseta otsus: 24 PE-d • Märkusega otsus: 2 PE-d • Vastupidine otsus: 1 PE-d • Arvamuse avaldamisest loobumine: 3 PE-d Vastupidise otsuse väljastamiseks peavad pakendiaruandes olema tuvastatud olulised ja läbivad vead, nt pakendit on olulises koguses üle- ja aladeklareeritud. Audiitor loobub otsuse avaldamisest, kui audiitoril puudub võimalus tutvuda infoga, millest lähtuvalt arvestuslikud kaaluandmed on määratud.

Allikas: (autori koostatud KPMG Baltics OÜ poolt läbiviidud 2015. aasta pakendiauditite põhjal).

Lisa 2. Intervjuu põhiküsimused kõigile osapooltele

1. Kuidas on Teie arvates pakendiarvestus Eestis muutunud peale Pakendiseaduse täiendatud redaktsiooni jõustumist 1. jaanuaril 2015?
2. Kas pakendiaudit on Teie arvates oluline? Miks?
3. Millised olid Teie arvates kõige probleemsemad pakendid/kohad aruannetes ja audiitorkontrollis?
4. Millised on Teie arvates Eesti pakendiarvestuse süsteemi kitsaskohad?
5. Mida Te arvate 1. jaanuaril 2016 jõustunud Pakendiseaduse täiendatud redaktsioonist, mille kohaselt pakendiettevõtjal, kes laseb turule pakendatud kaupa pakendimassiga vähem kui viis tonni aastas, pakendiauditi kohustus ning kõik töövõtud on nüüdsest piiratud kindlustandvad töövõtud. On need muudatused mõistlikud, et tagada pakendiregistri andmete õigsus?
6. Kas Teie arvates peaks ettevõttes olema kehtestatud pakendiarvestuse sisekorraeskiri? Miks?
7. Kuidas hindate pakendialasest seadusandlusest arusaadavust?
8. Millistest allikatest saab praegu pakendiettevõtja kõige rohkem infot, kui tal pakendiarvestuse kohta küsimused tekivad?
9. Miks on Teie arvates minu juhend vajalik?
10. Mida Teie arvates peaks minu juhend kindlasti sisaldama?
11. Kas Teie oleksite huvitatud minu juhendit avalikustama nt oma kodulehel?
12. Mida Te arvate pakendiaktsiisi süsteemi muutmise eelnõust?

Lisa 3. Pakendiarvestuse ja –aruandluse juhendmaterjal

PAKENDIARVESTUSE JA –ARUANDLUSE JUHENDMATERJAL

2017

Eessõna

Pakendiettevõtja peab teadma oma valduses oleva pakendi liiki, materjali, päritolu ja kogust. Selleks on ettevõttel või organisatsioonil vaja pidada pakendiarvestust. Pakendiarvestus hõlmab andmeid pakendiettevõtja tegevuse käigus toodetud, sisse- ja väljaveetud, pakendatud, turule lastud, korduskasutatud pakendi ning tekkinud, taaskasutatud ning sisse- ja väljaveetud pakendijäätmete kohta liigi, hulga ja omaduste kohta. Kõik need andmed on pakendiaruandluse koostamise aluseks.

Pakendiaruandlus annab ülevaate pakendi ja pakendijäätmete tekkest ja pakendijäätmete ringlussevõtust. Pakendiaruandlusest on saanud tähtis teema eriti pärast Eesti ühinemist Euroopa Liiduga ning veelgi enam pärast seda, kui Riigikontroll viis läbi auditi, mille tulemusena leiti, et pakendite turule toomise ja taaskasutuse andmete kontrollimatuse tõttu võis riigil jääda 2009. aastal laekumata ligikaudu ühe miljardi krooni ulatuses pakendiaksiisi. Pakendiaruandluse süsteem vajab korralikuks toimimiseks aega, pädevaid inimesi ja ka kogemusi, mis saadakse vaid praktilise töö käigus. Nii pakendiarvestuse pidamisel kui ka selle pakendiseaduse nõuetele vastavuse kontrollimisel on välja tulnud paljude erinevate seisukohtade ja arvamustega, kuid siiani pole välja kujunenud ühtset seisukohta, kuidas midagi teha. Vajaduse pakendiarvestust käsitleva juhendmaterjali järele tingiski soov ühtlustada erinevate osapoolte seisukohti.

Juhendmaterjali koostamisele eelnes Eesti pakendisüsteemi olukorra, selle kujunemise ning kitsaskohtade dokumendianalüüs. Uuritud tekstid hõlmasid Euroopa Liidu ja Eesti pakendivaldkonda reguleerivaid õigusakte, pakendiarvestust ja pakendiauditit puudutavaid varasemaid uuringuid ning lõputöid. Pakendiarvestusega seotud probleemide väljaselgitamiseks analüüsis autor KPMG Baltics OÜ poolt 2015. aastal läbi viidud 30 pakendiauditit ning viis 2017. aasta mais läbi 15 ekspertintervjuud. Intervjuud hõlmasid pakendiettevõtjaid (PE-d), taaskasutusorganisatsioone (TKO-d), audiitorettevõtteid, Keskkonnaministeeriumi, Keskkonnainspektsiooni, Maksu- ja Tolliametit ning Keskkonnaagentuuri esindajaid.

Juhendmaterjal on mõeldud eelkõige pakendiarvestuse ja –aruandluse kohustuslastele – pakendiettevõtjatele, pakendiaruande esmastele kontrollijatele – audiitoritele, aga ka pakendi ja pakendijäätmete kogumise ja taaskasutamise korraldajatele – taaskasutusorganisatsioonidele. Juhend pakub vajalikku teavet ka teistele huvirühmadele.

Juhendmaterjali eesmärk

Pakendiarvestuse ja -aruandluse juhendi eesmärgiks on selgitada pakendiseaduse paragrahve ning anda soovitusi pakendiarvestuse pidamiseks. Antud juhendi eripära seisneb selles, et see sisaldab Keskkonnaministeeriumi ja järelevalveorganisatsioonide ühtset seisukohta korduma kippuvate küsimuste kohta ning praktilisi näiteid.

1. Ülevaade seadusandlikest aktidest

Pakendiseaduse (PakS) kohaselt peavad kõik pakendiettevõtjad ja pakendijäätmekäitlejad pidama oma pakendialase tegevuse kohta pakendimaterjali liikide kaupa regulaarset arvestust. Pakendi ja pakendijäätmetega seonduva tegevuse andmed tuleb esitada riiklikule pakendiregistrile, mille volitatud töötleja on Keskkonnaministeeriumi Info- ja tehnokeskus. Andmete esitamiseks tuleb täita registrikaardi vormid, mis on kinnitatud Vabariigi Valitsuse 26. novembri 2004. a määrusega nr 346.“

Pakendiaktsiisi seadus (PakAS) kehtestab pakendiaktsiisi teatud pakenditele (alkoholi- ja karastusjoogi pakend ja muu müügipakend) ning korra pakendiaktsiisisüsteemi toimimiseks. Ettevõtte on kohustatud pidama kvartalite lõikes pakendiarvestust pakendite mahu ja pakendimaterjali liikide järgi, samuti pakendi taaskasutamise kohta ning esitama üks kord aastas pakendiseaduses nõutavad andmed, sh aktsiisiga maksustatud pakendite andmed.“

Pakendiettevõtte võib pakendiseadusest ja pakendiaktsiisi seadusest tulenevad kohustused täita ise või anda need kirjaliku lepingu alusel üle taaskasutusorganisatsioonile.

2. Pakendiarvestusest pakendiaruandeni

Pakendiaruande vormides esitatav pakendialane teave põhineb otseselt ettevõtte pakendiarvestusel. Seetõttu on väga oluline, et kõikidel ettevõtetel, kus tekitatakse või käideldakse pakendeid, oleks ammendav ülevaade oma pakendialasest tegevusest.

Pakendi ja pakendijäätmete arvestuse pidamise nõuded sätestab PakS § 24, mille kohaselt on pakendimaterjali massi üle kohustatud pidama pidevat arvestust:

- pakendi tootja;
- tühja pakendi sisse- ja väljavedaja;
- pakendiettevõtja, kes laseb turule pakendatud kaupa;
- isik, kes veab välja pakendatud kaupa;
- pakendijäätmekäitleja.

Vastavalt pakendiseaduse § 10 on **pakendiettevõtja** isik, kes majandus- või kutsetegevuse raames pakendab kaupa, veab sisse või müüb pakendatud kaupa. Seega pakendiettevõtjatel, kes lasevad turule pakendatud kaupa ja kes müüvad pakendatud kaupa, on erinevad kohustused.

Pakendatud kauba turule laskmine on pakendiseaduse §9¹ tähenduses Eestis pakendatud oma kauba või sisseveetud pakendatud kauba esmakordne kättesaadavaks tegemine Eestis levitamiseks või kasutamiseks. Kui kaup pakendatakse ümber, siis ümberpakendatud kauba esmakordne kättesaadavaks tegemine Eestis on samuti pakendatud kauba turule laskmine. (PakS § 9¹)

Laias laastus võib kohata kolme tüüpi pakendiettevõtjaid, kuid praktiliselt mitte kunagi ei eksisteeri pakendiettevõtjaid, kes oleks korraga ainult ühes rollis. Reeglina on pakendiettevõtja tootmisettevõtte, kes pakendab oma kaupa. Teiseks, pakendiettevõtjaks on maaletooja, kes veab sisse pakendatud kaupa. Tüüpiliseks pakendiettevõtjaks on kaubandusettevõtte, kes müüb pakendatud kaupa. Teisest küljest, kaubandusettevõtte, kes müüb pakendatud kaupa, võib samal ajal ka ise kaupa pakendada, näiteks valmistoiduletis. Lisaks võib pakendatud kauba müüja ka ise pakendatud kaupa maale tuua, näiteks oma kaubandusketi bränditooted. Pakendiseaduse tähenduses võivad ka hulgilaod olla mitmes rollis – nad võivad ise kaupa maale tuua ning maaletoodud või Eesti turult ostetud kaupa ümber pakendada. Seega sõltuvalt iga konkreetse ettevõtte tegevusest võib variatsioone olla lõpmatu arv. (Juhend pakendiettevõtjale 2010: 3)

Pakendiarvestuse aluseks olevaid algdokumente ja nende alusel koostatud koondandmeid peab säilitatama vähemalt seitse aastat (PakS § 24 lg 3 punkt 3).

Pakendiarvestuse pidamisel on oluline osata defineerida ja liigitada pakendeid, nende tekkimist, mõõta nende massi ning osata määratleda pakendijäätmekäitlustoiminguid. Järgnevalt ongi antud lühike ülevaade pakendi mõistest, pakendiliikidest ning pakendijäätmekäitlustoimingutest.

2.1. Mis on pakend? Mida tuleb deklareerida?

Esimeseks sammuks pakendiarvestuse pidamisel on eristada, mis tegevuse käigus tekib pakendit ja mida tuleb deklareerida.

Pakendiseaduse kohaselt on **pakend** (*packaging*) mis tahes materjalist valmistatud toode, mida kasutatakse kauba mahutamiseks, kaitsmiseks, käsitsemiseks, kättetoimetamiseks või esitlemiseks selle kauba olelusringi vältel: toormest kuni valmiskaubani ning tootja käest tarbija kätte jõudmiseni. Pakendiks loetakse ka samal eesmärgil kasutatavaid ühekorrapakendeid. (PakS § 2 lg 1)

Mis hetkel mutuub kaup pakendiks? **Näiteks** kui osta pakendikeskusest või kauplusest 100 kilekotti pakendis, siis on tegemist kaubaga. Pakendiks muutuvad need kilekotid alles sel hetkel, kui neid kasutatakse mingi toote pakendamiseks.

Toote määramine pakendina põhineb järgmistel kriteeriumidel (PakS § 2 lg 2):

1) toode loetakse pakendiks, kui see vastab üleval toodud definitsioonile, piiramata seejuures muid võimalikke pakendi kasutamise funktsioone, välja arvatud olukord, kui pakend on selles oleva toote lahutamatu osa ning peab sisaldama, toetama või säilitama toodet ja selle osi kogu nende kasutusea jooksul ning kui pakend ja selles olev toode on mõeldud koos kasutamiseks, tarbimiseks või äraviskamiseks;

2) toode, mis on kujundatud ja määratud müügikohas täitmiseks, ja ühekordseks kasutamiseks mõeldud toode, mida müüakse, mis on täidetud või mis on määratud müügikohas täitmiseks, loetakse pakendiks, kui see toode täidab pakendi funktsiooni. Seega müügikohast ostetud kaup muutub pakendiks sel hetkel, kui seda kasutatakse millegi pakendamiseks.

Siinkohal on pakendina mõeldud poes kassa juures müüdavaid plastkandekotte ehk nõkilekotte, aga ka puuviljaletti juures tasuta saadavaid õhukesi plastkandekotte ja müüdavaid biolagunevaid kotte. PakS § 3 lg 4 järgi on plastkandekott plastist valmistatud sangadega või sangadeta kott, mille tarbija saab kauba müügikohas. Plastkandekoti liigid on järgmised (PakS § 3 lg 5):

- õhuke plastkandekott – plastkandekott, mis on õhem kui 50 mikronit;
- eriti õhuke plastkandekott – plastkandekott, mis on õhem kui 15 mikronit ning mida kasutatakse hügieeni tagamiseks või lahtise toidukauba esmaseks pakendamiseks, kui see aitab vältida toidu raiskamist;
- oksüdantide toimel lagunev plastkandekott – plastkandekott, mis on valmistatud plastist, mis sisaldab mikroosakesteks lagunemist põhjustavaid lisaaineid.

Ka paberkott vastab antud kriteeriumile ning seda loetakse pakendiks. Kassa juures müüdava riidekoti puhul on asi keerulisem, kuna selle eluiga on pikem ning erinevalt paber- ja plastkandekotist ei muutu ta koheselt jäätmeiks. Kui riidekoti puhul võtta lähtepunktiks sama põhimõte mis puitluste puhul, siis peaks seda deklareerima samal hetkel, kui riidekott muutub jäätmeiks, aga seda hetke on raske tuvastada. Sel hetkel, mil riidekott väljub kaubanduskeskusest, kaob jaemüüjal kontroll selle üle – see võib muutuda jäätmeiks juba järgmisel päeval või olla kasutusel mitu aastat. Keskkonnaministeeriumi keskkonnakorralduse osakonna peaspetsialisti Marika Siht'i seisukoht (2017): „*Silveri riidekott on pakend ja ühekorrapakend, kuna selle ostab tarbija oma kaupade koju viimiseks samamoodi kui plastkandekoti. Jah, seda kasutatakse korduvalt ja sellega vähendatakse jäätmeteket ning müüdadavad kogused on oluliselt väiksemad kui plastkandekottide puhul. Riidekoti kasutamine on alternatiiv plastkandekottidele.*“

3) pakendi komponendid ja pakendiga püsivalt ühendatud lisaelemendid loetakse selle pakendi osadeks, millega nad on ühendatud. Ühtlasi loetakse pakendiks lisaelement, mis ripub vahetult toote küljes või on toote külge kinnitatud ja täidab pakendi funktsiooni, välja arvatud juhul, kui see element on toote lahutamatu osa ning on mõeldud tarbimiseks või äraviskamiseks koos tootega.

Tuginedes Euroopa Komisjoni direktiivi 2013/2/EL lisale 1, on autor koostanud tabeli 1, mis sisaldab selgitavaid näiteid üleval toodud kolme pakendi kriteeriumi kohta. Näited aitavad mõista, mis toote puhul on tegemist pakendiga ja mis puhul mitte.

Tabel 1. Selgitavad näited pakendi määratlemiseks.

Kriteerium	Pakend	Ei ole pakend
Kriteerium 1	•Maiustustekarbid •CD-karpi ümbritsev kile •Kataloogide ja ajakirjade postikotid (koos selle sees oleva ajakirjaga) •Koogialused, mida müüakse koos koogiga	•Lillepotid taime kogu eluea jooksul kasutamiseks •Tööriistakastid •Teekotid •Juustu ümbritsev vahakiht

	•Elastsesse materjali (nt plastkilesse, alumiiniumfooliumi, paberisse) mähitud torud ja silindrid, v.a sellised torud ja silindrid, mis on ette nähtud kasutamiseks tootmiseseadme osana ja mida ei kasutata toote esitamiseks kaubaüksusena •Lillepotid, mida kasutatakse üksnes taimede müümiseks ja transportimiseks, mitte aga taime kogu eluea jooksul kasutamiseks •Klaaspudelid süstelahuste jaoks •CD-hoidjad (müüakse koos CD-dega, ei ole ette nähtud CD-de hoidmiseks) •Riidepuud (müüakse koos rõivaesemega) •Tikutoosid •Steriilsed kaitsesüsteemid (kotid, alused ja materjalid, mis on ette nähtud toote steriilsuse säilitamiseks) •Joogiautomaatide kapslid (nt kohvi-, kakao-, piimakapslid), mis kasutamise käigus tühjenevad •Korduvtäidetavad terasanumad gaaside hoidmiseks, v.a tulekustutid	•Vorstikestad •Riidepuud (müüakse eraldi) •Joogiautomaatide kohvikapslid, kohvi sisaldavad fooliumkotikesed ning paberist kohvifiltrid, mis visatakse ära koos kasutatud kohvitootega •Printerikassetid •CD-, DVD- ja videokassetide karbid (müüakse koos selle sees asuva CD, DVD või videokassetiga) •CD-hoidjad (müüakse tühjana, ette nähtud CD-de hoidmiseks) •Lahustuvad pesuainekotid •Hauatuled (nõud küünalde põletamiseks) •Mehaaniline käsiveski (sisse ehitatud korduvtäidetavasse anumasse, nt korduvtäidetav pipraveski)
Kriteerium 2	•Paber- või plastkandekotid •Ühekorraldrikud ja –tops •Isekleepuv kile •Võileivakotid •Alumiiniumfoolium •Plastkile puhaste riide ja pesu pakkimiseks pesumajades	•Segur •Ühekorranoad, -kahvlid ja -lusikad •Pakkimis-paber (müüakse eraldi) •Paberist küpsetusvormid (müüakse tühjalt) •Koogialused, mida müüakse ilma koogita
Kriteerium 3	•Toote küljes ripuvad või sellele kinnitatud etiketid <u>Pakendi osa:</u> •Ripsmetuši hari, mis on ühtlasi pakendi korgi osa •Muule pakendile kinnitatud kleebised •Klambrid •Plastümbrised •Pesuaine doseerimise vahend, mis on ühtlasi anuma korgi osa •Mehaaniline käsiveski (sisse ehitatud ühekordselt täidetavasse anumasse, mis sisaldab teatavat toodet, nt pipraga täidetud pipraveski)	•Raadiosagedustuvastuse (RFID) märgised

Allikas: (autori koostatud Euroopa Komisjoni direktiivi 2013/2/EL lisa 1 põhjal).

Üks olulisi teemasid pakendite määratlemise puhul on pakendi, toote ja jäätme vaheliste erinevuste selgitamine.

2.2. Pakendi liigid

Pakend jaotatakse pakendi liikideks. Pakendi liikideks on pakendiseaduse § 3 lg 1 järgi:

- **müügipakend** ehk esmane pakend (*sales packaging, primary packaging*) – ümbris, milles antakse toode lõppkasutajale või tarbijale üle müügikohas. Müügipakendiks on ka toode, mis on kujundatud või määratud müügikohas täitmiseks ning ühekordseks kasutamiseks mõeldud toode, mida müüakse, mis on täidetud või mis on määratud müügikohas täitmiseks (PakS § 2 lg 2 punkt 2).
- **rühmapakend** ehk teisene pakend (*grouped packaging, secondary packaging*) – mõeldud teatud müügiühikute rühmitamiseks müügikohas, sõltumata sellest, kas rühmapakend müüakse koos kaubaga lõppkasutajale või kasutatakse seda vaid kauba käsitsemise lihtsustamiseks, kauba kaitsmiseks või esitlemiseks, kusjuures rühmapakendit on võimalik eemaldada toote omadusi muutmata.
- **veopakend** ehk kolmanane pakend (*transport packaging, tertiary packaging*) – mõeldud teatud hulga müügiühikute või rühmapakendis kaupade käsitsemiseks ja veoks, et vältida veol kauba füüsilisi kahjustusi, siia ei kuulu maantee-, raudtee-, mere- ja õhuveokonteinerid.

Ülaltoodud pakendi liikide alaliikideks sõltuvalt pakendi kasutuskordadest on (PakS § 3 lg 2):

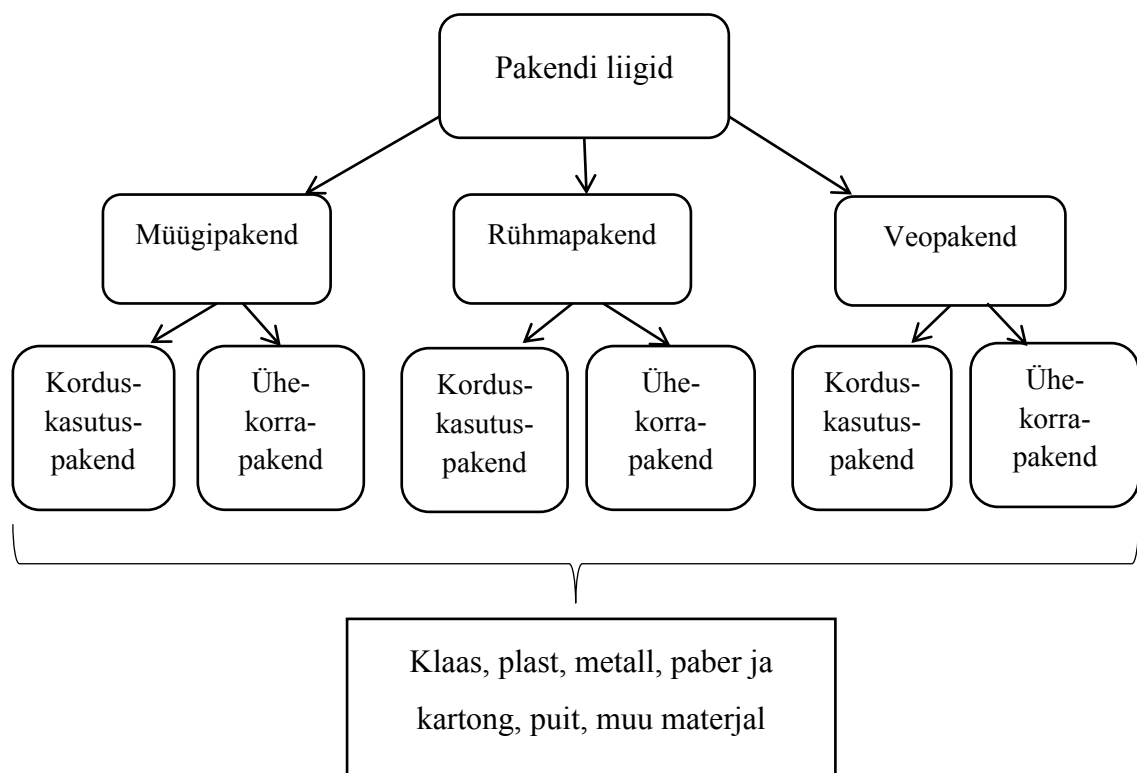
- **korduskasutuspakend** (*reusable packaging, refillable packaging*) – mõeldud ja kavandatud läbima oma olelusringi jooksul korduskasutussüsteemis vähemalt mitu käiku või ringi, sõltuvalt pakendi kasutusotstarbest, -võimalusest ja -kõlblikkusest;
- **ühekorrapakend** (*one-way packaging*) – mõeldud üksnes ühekordseks kasutamiseks.

Pakendimaterjali liigid on järgmised (PakS § 3 lg 2):

- klaas,

- plast,
- metall,
- paber ja kartong,
- puit,
- muu materjal, milleks võib olla näiteks tekstiil ning kõik teised materjalid, mis pole loetelus esitatud.

Pakendi liigituse lihtsamaks mõistmiseks on autor koostanud joonise 2.

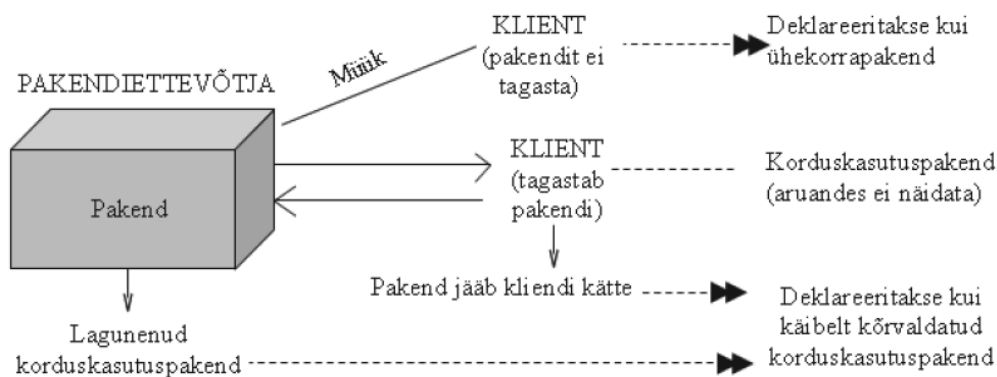


Joonis 2. Pakendi liigitamise alused (autori koostatud PakS § 3 põhjal).

NÄIDE: Joogitootja AS jaoks on kõige hullem klaaspakend (klaaspudelid), kuna neil on ringlev ja ühekordne taara. Kui liinil midagi ära puruneb, siis selle deklareerivad ära, kuna kasutavad ise ära. Aga seaduse järgi, kui nad eemaldavad ringlusest ringleva pudeli ja viivad selle purustamisse, siis tegelikult peavad selle ka deklareerima. Joogitootja AS

arvates ei ole see õige, kuna see ei pruugi isegi nende taara olla. Näiteks ostsid mingil ajahetkel taara, mis seisis hoovis 3 aastat, siis võeti kasutusest ära ja nemad vastutavad selle eest, kuna võtsid ringlusest välja. **NB!** Keskkonnaministeeriumi seisukoht oli selline, et Joogitootja AS peab selle taara deklareerima.

Samamoodi, kui tootmises puruneb kildudeks midagi, suunab Joogitootja AS selle taaskasutusse, aga peavad seejuures eristama, kui palju oli ringlevat taarat ja palju oli ühekordset. Joogitootja AS vastutab ainult selle taara eest, mis on ringlev. Kuidas aga seda eristada? Joogitootja AS leppis kokku, et arvestavad selle järgi, palju toodavad ühekordset ja palju ringlevat, panid paika suhtarvu. Nt kui tekib 100 t klaasi, siis kui 50% on ringlev, siis 50% eest vastutavad ise.



Pakendi käsitlemine korduskasutuspakendina sõltub sellest, kas pakend on läbinud pakendiettevõtja poolt ainult 1 kasutuskorra või mitu. Vastavalt PakS § 4-le tuleb pakendit kasutada vähemalt mitu korda, et see oleks käsitletav kui korduskasutuspakend.

Joonis 3. Korduskasutuspakendi deklareerimine

2.3. Pakendikogused

Pakendikoguste kohta arvestuse pidamisel lähtutakse **massiühikutest või massiühikuteks teisendatud mahuühikutest**. Pakendiaruandes kasutatakse massiühikuna **tonni (t/a)**. Mõnikord on võimalik pakendikogused üsna täpselt määratleda, teinekord tuleb kasutada teatud arvutusvalemeid või teisenduskoeffitsiente, mis annavad pakendikoguste arvestamisel ligilähedasi tulemusi. Üldistuste tegemisel tekib süstemaatiline kõrvalekalle tegelikest

täpsetest kogustest iga konkreetse pakendiliigi ja –materjali puhul, kuid samas võimaldab see optimeerida ümberarvutusteks kuluvat tööd ning aega.

Pakendi massi määramisel võetakse arvesse pakendi mass koos selle komponentide ja pakendiga liidetud lisaelementidega nagu korgid, tihendid, sildid, kinnitusklambrid ja muud, ilma selles sisalduva kaubata. Taaskasutatud pakendi kogumass määratakse kilogrammi täpsusega. Kui pakend koosneb erinevatest materjalidest ja need on üksteisest käsitsi eraldatavad, siis määratakse pakendi mass iga eraldatava pakendimaterjali liigi kohta eraldi, välja arvatud juhul, kui eraldatavad osad moodustavad pakendi kogumassist vähem kui 10%. Sel juhul arvatakse pakendi komponentide ja lisaelementide mass valdava pakendimaterjali liigi massi hulka. (Pakendi massi ... 2017)

Eesti seadusandlikud aktid ei sisalda konkreetseid arvutusvalemeid ega teisenduskoefitsiente – pakendiette võtja enda otsustada ja valida jääb, millist metoodikat ta kasutab.

Mõned lihtsad valemid:

- Pakendi kogus kokku = Müügi pakendid (plast+paber) + imporditud veopakendid (plast+paber+metall+puut)
- Kastide kaalumassi arvestamiseks ja allokeerimiseks Eesti ettevõttesse kasutatakse valemit: laost välja saadetud kogu saadetud kastide arv * standardkaal * Eesti müügitulu osakaal kogumüügist
- Plasti koguse allokeerimiseks Eesti ettevõttesse kasutatakse valemit: laos kasutatud (välja saadetud) kogu kilekottide arv * standardkaal * Eesti müügitulude osakaal kogumüügist. Sellesse gruppi käib ka toote ümber olev pakend
- Deklareeritav pakend saadakse järgnevalt: kuu jooksul välismaalt kaupadega sisse tulnud pakend + kuu jooksul ostetud pakendimaterjal – kuu jooksul välismaale müüdud kauba pakend
- Puitaaluste puhul kehtib järgmine valem: Eestist ostetud puitaalused + imporditud puitaalused – eksporditud puitaalused = Eesti turule lastud puitaalused

2.4. Pakendijäätmed

Lisaks eespool kirjeldatud pakendi mõistele ja selle liigitamisele on oluline defineerida pakendijäätmete mõiste ning selgitada, mis hetkel muutub pakend jäätmeks.

PakS § 4 järgi on **pakendijäätmed** (*packaging waste*) mis tahes pakend või pakendimaterjal, mis muutub pärast pakendi kastamist jäätmeteks. Jäätmeseaduse § 2 lg 1 järgi on jäätmed mis tahes vallasasi või kinnistatud laev, mille valdaja on ära visanud, kavatseb seda teha või on kohustatud seda tegema. Äraviskamine tähendab vallasasja kasutuselt kõrvaldamist, loobumist selle kasutusele võtmisest või kasutusest hoidmist, kui selle kasutusele võtmine ei ole tehniliselt võimalik, majanduslikest või keskkonnakaitselistest asjaoludest tulenevalt mõistlik (JäätS § 2 lg 2). Pakendijäätmeteks ei loeta aga pakendi ja pakendimaterjali tootmisel tekkinud jääke (PakS § 4).

2.4.1. Pakendijäätmete taaskasutamine

Pakendijäätmete taaskasutamine (*recovery*) on jäätmekäitlustoiming, mille peamine tulemus on jäätmete kasutamine kasulikul otstarbel selliselt, et nad asendavad teisi materjale, mida muidu oleks sellel otstarbel kasutatud, või jäätmete ettevalmistamine nende eelnimetatud otstarbel ja viisil kasutamiseks kas tootmises või majanduses laiemalt (PakS § 7 lg 1, JäätS § 15 lg 1). Seega jäätmete ettevalmistamine taaskasutuseks on samuti taaskasutus.

Pakendijäätmete käitlemine (*packaging waste management*) — pakendijäätmete kogumine, vedu, taaskasutamine ja kõrvaldamine.

Pakendi korduskasutus (*reuse*) on mis tahes toiming, mille käigus korduskasutuspakend (pakend, mis on mõeldud ja kavandatud oma olelusringi jooksul läbima vähemalt teatud miinimumarv käike või ringe) täidetakse uuesti või kasutatakse pakendit algselt mõeldud otstarbeks, tehes seda turul leiduvate ning pakendi uuesti täitmist võimaldavate abitoodete abil või selliste abitoodete abita. Selline korduvalt kasutatud pakend muutub pakendijäätmeteks, kui ta ei kuulu enam korduskasutusele (PakS § 6).

NB! Pakendijäätmete kordus- ja taaskasutuse eristamisel tuleb meeles pidada, et taaskasutamisel lõpetab ese, toode vms (millest vahepeal oli saanud jääde) eksisteerimise, korduskasutamisel toode aga nõ taaselustub, seda hakatakse kasutama samal eesmärgil, milleks see kunagi valmistati (nt puidust kaubaalus, korduskasutuspudel).

NÄIDE: Kaubaaluste korduskasutus, kus kaubaalustele laaditakse algselt piimatooteid ja hiljem ehitusmaterjale – **tegemist on korduskasutusega.**

Algselt sinepit sisaldanud purkide korduskasutus joogiklaasidena pärast purkide tühjendamist – **ei ole korduskasutus.**

Pakendijäätmete taaskasutuse mõiste hõlmab järgmisi **taaskasutamismooduseid** (PakS § 7 lg 2):

- **Pakendijäätmete ringlussevõtt** (*recycling*) on jäätmetes sisalduva materjali töötlemine tootmisprotsessis eesmärgiga kasutada materjali kas esialgsel või muul otstarbel, kaasa arvatud bioloogiline ringlussevõtt, kuid välja arvatud energiakasutus (PakS § 8 lg 1).
- **Bioloogiline ringlussevõtt** on pakendijäätmete biolagunevate osade aeroobne (kompostimine) või anaeroobne (metaankääritus) töötlemine kontrollitavates tingimustes ning mikroorganismide abil, mille tulemusena saadakse stabiliseeritud orgaanilised jääkmaterjalid või metaan. Prügilasse ladestamist ei loeta bioloogilise ringlussevõtu vormiks. (PakS § 8 lg 2)
- **Pakendijäätmete energiakasutus** (*energy recovery*) on põletuskõlbliku pakendimaterjali kasutamine energia tootmiseks pakendijäätmete otsesel põletamisel eraldi või koos muude jäätmetega, kasutades ära tekkinud soojuse (PakS § 9).

NB! Puitaluste kütmine, mis pole küll keelatud ega karistatav, ei ole taaskasutamine, va juhul, kui kütmiseks on olemas jäätmeluba.

Taaskasutamise tõendamine

Pakendijäätmete taaskasutamist tõendavad: lepingud taaskasutajatega, väljaveo dokumendid, partnerite jäätmearuannete analüüs.

- Taaskasutustõendit peab säilitama 5 aastat ning vajadusel esitama Keskkonnainspeksioonile (KKI), Maksu- ja Tolliametile või pakendiregistrile. Allkirjastatud tõendit ei ole lubatud kustutada ega teha neis õienditeta parandusi.
- Juhul, kui taaskasutustõenditel puudub ühene ja selge info pakendijäätmete taaskasutamise kohta, ei saa järelevalveasutus neid aktsepteerida ning ilma täiendavate materjalide esitamiseta loeb KKI selle osa kogusest taaskasutamata jäänud koguseks. (Tartu Halduskohtu otsus 3-13-1605)
- Oluline on, et taaskasutustõendite väljastamise süsteem oleks läbipaistev.
- Kui on näha, et pakendijäätmete liikumine on läbipaistev, siis on ettevõtte tegevus aktsepteeritav ning ettevõttega probleeme ei ole.
- Põhiprobleem on selles, et osa ettevõtted väljastavad ühele ja samale kogusele mitu erinevat tõendit.
- Juhtumid, kus taaskasutustõendeid müüakse ent realselt on pakendijäätmekokku kogumata ja taaskasutusse suunamata.

2.5. Soovitused ettevõttesisese pakendiarvestuse ja aruandluse korraldamiseks

Pakendiarvestuse sisseviimisel tuleks arvesse võtta iga konkreetse ettevõtte erisusi – asjaajamistavasid, olemasolevate andmete koosseisu, kvaliteeti jne. Esmapilgul liigse vaevana tunduda võiva töötava süsteemi ülesehitamine tasub end tulevikus kuhjaga ära, kui tavaliselt suure ajakuluga kord aastas koostatud aruande esitamine muutub osaks igapäevasest rutiinist.

Mõned soovitused ettevõttesisese arvestuse sisseseadmiseks ja korraldamiseks:

- tagada pakendiaruande formaadi täitmiseks vajaliku andmemahu ja –struktuuri olemasolu;
- koostada pakendiarvestuse sisekorraeeskiri.

Millele pakendiarvestuse sisseseadmisel tähelepanu pöörata?

- Andmete allikatele
 - Pakendiarvestust reguleerivad dokumendid ettevõttes (juhendid, eeskirjad) – siit selguvad vastutajad ja andmete kogujad
 - Leping(ud) taaskasutusorganisatsioonide, audiitorettevõtete ja jäätmekäitlejatega, üleandmis-vastuvõtuaktid, arved tellitud jäätmekäitlusteenuse osutaja(te)lt
 - Ettevõttesisene pakenditeket iseloomustav teave (osakondadest, allüksustest, ettevõttes kokku)
 - Pakendijäätmete taaskasutamist iseloomustav teave (taaskasutustõendi olemasolu)
- Andmete kogumise ja säilitamise korraldusele
 - Pakendialase tegevuse, eelkõige tekkivate koguste alane teave (keskkonnajuht, muu vastutav isik)
 - Juhul kui eelmises punktis kirjeldatu puudub, on näiteks raamatupidamisest võimalik saada pakendi eest esitatud arvete ülevaade, mille alusel saab tuletada koguselise ja liigilise informatsiooni
 - Pakendiarvestuse alusdokumendid tuleb säilitada vähemalt seitsme aasta jooksul
- Andmete jälgitavus: seos tõendus(alg)dokumentidega
 - Eelkõige tähendab see pakenditeket ja -käitlemist puudutava dokumentatsiooni kogumist, korrastamist ja hoidmist vastavalt ettevõttele pandud kohustustele.

3. Pakendiaruandlus

Antud peatükk käsitleb lähemalt pakendiaruande nõuetekohast koostamist ja esitamist. Eelkõige on püütud anda konkreetseid juhiseid ja pratilisi näpunäiteid pakendiaruande koostaja abistamiseks. Juhendi eelmistes peatükkides on pikemalt lahti seletatud pakendiaruande ja -arvestuse koostamise ja pidamise kohustuse õiguslik tekkemehhanism, samuti jäätmete määratlemine, liigitamine ja pakendijäätmekäitlustoimingud. Kõik see on jäätmearuande koostamisega seotud, seega võib öelda, et läbimõeldud pakendiarvestuse

pidamine on sisend korrektseks pakendiaruande esitamiseks. Siinkohal keskendub autor eelkõige pakendiaruande koostamise ja esitamisega seotud tehnilistele aspektidele.

3.1. Pakendiaruande koostamise ja esitamise nõuded

Mis on pakendiaruanne?

Üks Pakendiseadusest tulenev kohustus on pakendi ja pakendijäätmete arvestuse pidamine. Mille üle täpsemalt ettevõtja peab arvestust pidama ja milliseid algdokumente koguma ja kui pikalt säilitama on leitav Pakendiseadusest § 24.

TKO-ga koostöö tegemise aluseks on ettevõtja poolt koostatud pakendiaruanne, mis peab sisaldama alljärgnevaid andmeid:

- ettevõtja poolt maaletoodud pakendatud kauba pakend;
- ettevõtja poolt pakendatud kauba pakend.

Kui pakendiaruande maht on suurem kui 5 tonni, siis tuleb pakendiaruande lasta auditeerida. (TVO 2017)

Pakendiaruande auditeerimine

Pakendiseaduse § 24¹ kohaselt tuleb pakendiettevõtjal, kes laseb turule pakendatud kaupa pakendimassiga rohkem kui viis tonni aastas, korraldada oma pakendiaruande kontrollimine piiratud kindlustandva töövõtuna audiitortegevuse seaduse tähenduses. Selleks:

- Tuleb leida sobiv vandeaudiitor. Infot kõigi vandeaudiitorite kohta saab Audiitorkogu lehelt.
- Seejärel tuleb vandeaudiitorile esitada pakendiaruanne, sh TKO-le esitatav aruanne.

NB! *Oluline on eristada ringlusest väljaläinud korduskasutuspakendi kogused ühekorrapakendist. Isegi kui TKO-le esitatakse pakendiaruandes need kogused kokku deklareeritud, siis auditeerimisele suunatavas pakendiaruandes peab neid eristama.*

- Kui auditi käigus selgub, et pakendiaruandesse on vaja teha parandusi, siis tuleks TKO-d sellest koheselt teavitada. Oluline on, et auditi otsus oleks korrektsel aruandel ning ka TKO-ga on vastav kokkulepe täiendavate kohustuste lisamiseks või vähendamiseks olemas.

Igale TKO-le pakendiaruande esitamise tähtaeg on erinev, kuid pakendiregistrisse tuleb esitada auditeeritud andmed, st vandeaudiitori otsusega, 1. septembriks.

Kes on pakendiettevõtja?

Pakendiettevõtja on isik, kes majandus- või kutsetegevuse raames pakendab kaupa, veab sisse või müüb pakendatud kaupa (PakS § 10).

Pakendite taaskasutamise eest vastutab see, kes täidab Eestis pakendi, soetab teisest liikmesriigist pakendatud kauba või impordib pakendatud kauba.

Kui pakendiettevõtja delegeerib talle pakendi- ja pakendiaktiisiseadusega pandud kohustused Eesti Pakendiringlus OÜ-le läheb pakendiettevõtja vastutus pakendi taaskasutamise miinimum sihtarvude täitmise eest üle Eesti Pakendiringlusele. (Eesti Pakendiringlus 2017)

Määratlusest järeldeb, et pakend peab olema kasutusel või kättesaadavaks tehtud koos kaubaga. See tähendab, et tühi pakend või pakendimaterjal enne selle pakendamisel kasutamist, ei ole pakendiseaduse reguleerimisalas. Ehk tühja pakendit enne pakendamist PakS-i tähenduses pakendiks ei loeta. Näiteks teatud plastkarbid võivad olla suuremas kaupluses korraga nii valmistoiduga kaasamüüdavad (tegemist on pakendiga) või näiteks sügavkülmakarpidena tühjalt müüdavad. Viimasel juhul ei ole tegemist pakendiga PakS-i tähenduses. Pakendiks loetakse ka ettevõtluses oma tarbeks pakendamisel kasutatavat materjali. (Eek 2011: 1)

4. Näited pakendiarvestuse ja -aruandluse kohta

Kaasus 1: PE on liitunud TKO-ga. Pakendiettevõtja on toonud turule puitlused (nt 90 tk), mida käsitleb korduskasutuspakendina (korduskasutus on tõendatud). Aruande perioodil läks ettevõtte 7 alust katki, 23 alust on kadunud (selgus inventeerimisel) ning 60 alust ringleb.

Kas 60 ringluses olevat puitlust deklareeritakse? Kui PE omab ülevaadet nende üle ehk teab, kelle käes need alused on, siis neid ei deklareerita.

Katki läinud ja inventuuri käigus leidmata alused ei ole enam käibel, seega need peab deklareerima. **Õige.**

Kaasus 2: Ettevõtte tegeleb autoremondiga. Oma töös kasutab ja müüb vaid Eestist väljastpoolt ostetud varuosi. Ettevõtte deklareerib pappi vastavalt taaskasutustõenditele, näiteks Ragn Sells viib ära papi.

Millised on riskid pakendiaruandluse audiitorkontrolli seisukohalt? On risk, et osa pakendit jääb deklareerimata, kuna puudub süsteem tegemaks kindlaks, et Ragn-Sells viib kogu papi ära.

Kaasus 3: Ettevõtte toodab maiustusi. Ta ostab oma toodetele pakendid Eestist ja tooraine nii Eestist kui ka väljastpoolt. Toodete müümisel kasutab ettevõtte veopakendina Metrosystemist ringluses juba olnud puitluseid.

Millised pakendid tuleb deklareerida? Siinkohal on oluline läbi mõelda, millal muutub kaup pakendiks. Kui Metrosystem müüb puitlused annab tõendi, siis on need ringluses olevad alused ehk kasutatud alused ja ettevõtte neid deklareerima ei pea.

Kaasus 4: Ettevõtte toodang (tellimuse järgi tehtud köögimööbel) valmistatakse alltöövõtu korras Poolas. Poolast saabudes on kogu toodang pakendatud lõpp-kliendile tarnimiseks, st pakendeid ei ole võimalik toote ümbert enne ära võtta kui see kliendile üle antakse. Ettevõtte deklareerib toodete pakendeid lähtuvalt tootja poolt arvel esitatud bruto- ja netokaaludest.

Millised pakendid tuleb deklareerida? Tegemist kaalumise probleemiga – kui ostad endale mööbli ja see mööbel läheb kliendi juurde, siis see ei tulegi su lattu ja sa peaksid klienti minem ja selle pakendi seal ära kaaluma. Vandeaudiitor on siinkohal võtnud sellise lähenemise – kui kaubaletooja on andnud bruto- ja netokaalud ja ta teab, mis vahekorras need on, nt enamus on papp, pannakse juurde veel paar puitlust ning seal ümber on veel kolm linti, ja ta selle järgi deklareerib, siis on seda lähenemist õigeks loetud. Kui PE-l pole rohkem kuskilt infot võtta, siis peaks lugema õigeks, kui ta peab arvestust selle info järgi, mis tal olemas on.

Kaasus 5: Puiduettevõtte A müüb Eestisse kilesse pakendatud saematerjali, kuid ei korja seda tagasi. Tema klient B leiab, et materjal on piisavalt tugev ning kasutab seda ka oma kauba pakendamiseks. Ettevõtte A deklareerib pakendi kui ühekorrapakendi. Klient B saab tasuta pakendimaterjali ning võib seda vabalt käsutada, st kasutab pakendamiseks või annab jäätmekäitlejale üle, kuid tema seda ei deklareeri, sest pole algne turule laskja.

Kaasus 6: Ettevõtte A toob maale puitlustele pakendatud toormaterjali, mida kasutab omaenda tootmises. Ta pakendab kauba lahti ning jätab pakendi oma lattu. Puitlusteid kasutab ta oma valmistoodangu pakendamiseks.

50% läheb ekspordiks- seda ei deklareerita ehk lahutatakse maha sissetoodud kogusest. Teine 50% puitlustest müüakse aga koos kauba Eestisse. Kuna ettevõtte A kasutab pakendit juba 2.korda, siis on korduskasutuspakendi kriteerium täidetud. Kui ta korjab pakendi tagasi, siis peab pidama arvestust ringluses oleva pakendi osas, kuid ei deklareeri seda aruandes.

Kui aga osa jääb kliendi kätte või laguneb ära, siis deklareeritakse puitlused kui käibelt kõrvaldatud korduskasutuspakend.

Küsimus Keskkonnaministeeriumile: Pakendiettevõtjale (PE-le) tuleb euroaluseid sisse nii Eestist kui ka impordina – toorainega koos. Osa importtarnijaid korjab oma alused tagasi, aga osa jääb ikkagi Eestisse. PE kasutab ise samuti aktiivselt euroaluseid oma kauba vedamiseks. Alused ei ole aga ettevõttespetsiifilised, vaid universaalsed ja puudub markeering. Kaubavedajad toovad sama arvu aluseid ettevõttesse tagasi, aga need ei pruugi PE omad olla. See tähendab, et kui kaubavedaja viib kauplusse 5 alusetäit kaupa, siis ta võtab sealt 5 suvalist alust pärast kaasa ja toob ettevõttesse tagasi. PE ei ole ka 100% kindel, kas autojuhid alati nii toimivad. Hetkel on alused deklareerimata, kuna klient on sisust lähtuvalt neid pidanud kordukasutatavaks e ringluspakendiks. Kliendil on ka laoarvestus euroaluste suhtes olemas, peetakse arvestust sissetulnud ja väljaläinud aluste osas ja ka autojuhtide poolt tagasitoodud aluste osas. Kas PE-l on mingeid võimalusi tõendamiseks, et euroalused on nende ettevõttes ringluspakend, või olemasoleva informatsiooni põhjal pigem mitte?

Vastus: „Puitlustekorduskasutuse puhul ei ole oluline, et tagasi saadakse just nimelt samad alused, mis ettevõtja välja saatis, vaid oluline on see, et kui välja saadeti puitalused, siis tagasi saadakse ikka puitalused, mitte näiteks plastist alust. Seega saadud info põhjal on tegemist korduskasutuses oleva pakendiga.“

NB! Keskkonnaministeeriumi, Keskkonnainspektsiooni ja Makus- ja Tolliameti ühtne seisukoht pakendiarvestuse probleemsemate kohtade osas (19.05.2017):

1) Eestisse sissetoodava kauba pakendi deklareerimine:

- transpordiettevõttel ei ole kohustust deklareerida teise ettevõtte, maaletooja kaupa ja kauba pakendit;
- logistikaettevõtte, kes pakendab ümber maaletooja poolt Eestisse toodud kauba, ei pea kauba pakendit deklareerima. Deklareerimise kohustus on maaletoojal kogu tema poolt Eestis turule lastud kauba pakendi kohta. Logistikaettevõttele kauba ümberpakendamisel tekkinud jääde on teenuse osutamise tulemus ning seda ei deklareerita.

2) Korduskasutuspakendid erinevad teistest pakenditest selle poolest, et neid saab kasutada korduvalt (PakS § 6). Igal pakendiettevõtjal on õigus ja kohustus hinnata ning otsustada, kas tema poolt käideldavad pakendid on ette nähtud korduvaks või siis ühekordseks kasutamiseks. Vastavalt sellele tuleb pidada ka pakendite arvestust. Juhul kui pakendite korduva kasutamise kohta arvestus puudub, on tegemist ühekordse kasutamisega, ühekorrapakendiga, millega pakendiettevõtjal kaasnevad seadusest tulenevad kohustused.

3) Pakendiettevõtjate poolt kaubaaluste müümisel nende käitlejatele (Metrosyste/Woodexpo) ei ole vahet, kas tegemist on kasutamiskõlblike või siis katkiste objektidega. Toimunud on varasemalt kauba pakendina olnud asja muutumine kaubaks, mida müüakse kaubana. Antud juhul jäätmekäitlejale. Viimane saab anda pakendiettevõtjale tõendi kaubaaluse (ühekorra- või siis korduskasutuspakendile, oleneb pakendiettevõtja arvestusest) taaskasutamise kohta. Müüja jaoks kaubaaluse pakendina toimimise ring sai täis.

4) Käitlejatelt (Metrosyste/Woodexpo) ostetud ja kaubaga edasimüüdud kaubaaluste puhul on tegemist nende uuesti – esmakordselt turulelaskmisega koos järgnevate seadusest tulenevate kohustustega.

5) Juhul kui ettevõtte A toob pakendatud kauba Eestisse ning müüb selle kauba ettevõttele B, kes omakorda müüb kauba Eestist välja ja osaliselt ka Eestisse, peavad osapooled ostu-müügilepingus kokku leppima, kuidas nad vahetavad omavahel informatsiooni kauba ekspordiga kaasneva pakendite liikumise kohta. Igal juhul peab see olema dokumentaalne, hilisemalt arusaadav ning jälgitav.

5. Peamised vead

Audiitorite välja toodud sagedasemad vead pakendiarvestuses:

- Mõni pakendi liik oli arvestusest väljas; peamised vead olid sisse toodud kauba pakendi arvestuses.
- Mõne pakendi liigi osas mitteteadvustamine, et tegemist on pakendiga, pakendiseaduse mõistes.
- Puudub firmasisene pakendiarvestuse kord või kui see oli kehtestatud sise-eeskirjas, ei järgitud seda täielikult.
- Puitluste/kaubaaluste arvestus on ebatäpne
- Testkaalumisi kas ei tehta või need on tehtud 3-5 aastat tagasi, hiljem aga on pakendi kaalud muutunud
- Ettevõtte sisemine arvestus või kasutatud meetodika on liiga hinnanguline
- Kasutatakse tarnija andmeid, täpsustamata tegelikke koguseid
- Periodiseerimise vead
- Puudub arusaamine, mis tingimustel on ettevõttel pakend või millal on see jääde.
- Aluseks võeti jäätmekäitlusfirma poolt antud tõend, ja see deklareeriti pakendiregistris või TKO-le.
- Kaalumisprotokollide puudumine, probleemid kaalumiste täpsuse tuvastamisel tagantjärele
- Probleemid pakendiseaduses olevate mõistete selguses erinevates olukordades.
- Ei olnud eristatud Eestisisene ja väline pakendite liikumine, pakendite loetelus puudus pakendiliike, mis olid esmakordselt turule toodud
- Deklaratsioonid olid esitatud Maksuametile, kuid ei olnud esitatud pakendiregistrile.
- Arvestus ja aruandlus oli sisse ostetud teenusena, kuid puudus võimalus kontrollida arvestuse õigsust
- Arvamus, et näiteks vanametalli kokkuostu realiseeritud metall ja kütteks kasutatud puit ei kuulu deklareerimisele taaskasutusorganisatsioonile (põhjendusel, et need on pakendiettevõtja enda poolt taaskasutatud).

- Kaubaaluste (korduskasutuspakendi) üle arvestuse pidamine ja arusaamine, millal korduskasutuspakend tuleb deklareerida taaskasutusorganisatsioonile või pakendiregistrile ja millal mitte
- Kui oli kasutatud hinnanguid, siis oli nende arvestuse alused ja arvestuskäik kirja panemata
- Arvestust oli peetud käsitsi või liidetud kogu aeg juurde, tagantjäre ei olnud võimalik kindlaks teha tehingu toimumise aega.
- Ei ole täpselt teada, kui täpne peaks arvetus olema
- Arvestust on peetud, kuid arvestuse andmeid ei säilitata
- Valemites esinevad vead ettevõtte Exceli tabelites
- Mingi kogus oli liigselt sisse arvestatud (eksport, Eesti ost, korduvpakend)
- Arvesse oli võtmata rühmapakend, mis tekib maaletoodud kauba lahtipakkimisel.
- Kaudne süsteem, mis ei taga täpset arvestust ja hilisemat kontrolli (mõnel juhul tuginedi töötaja hinnangule)
- Uuendamata/ebatäpsed andmed tootekaardil (vanad kaalud, aasta jooksul muutunud pakend)

TKO-de tähelepanekud

- **NB!** Korduskasutus ei võrdu taaskasutus. Korduskasutus ning taaskasutus on kaks erinevat mõistet. Korduskasutus tähendab sama pakendi samal eesmärgil uuesti kasutamist. Taaskasutus tähendab pakendi üleandmist taaskasutamist sooritavale ja jäätmeluba omavale ettevõttele (jäätmekäitlejale), kes teeb sellest pakendist uue toote või korraldab uue toote tegemise. Korduskasutuspakendeid kajastatakse pakendiaruandes alles sel hetkel, kui neid pole võimalik enam pakendiettevõtja poolt uuesti kasutada ehk need kas lähevad katki ja antakse taaskasutusse või need müüakse lõplikult koos kaubaga maha ning pakendiettevõtja ei saa neid enam oma kliendi käest tagasi.
- Auditeeritud pakendiaruandes olevad kogused ei klapi taaskasutusorganisatsioonile esitatud kogustega

- Auditeeritud pakendiaruandes tuleb kajastada kõik pakendiettevõtja poolt maale toodud ja/või ise pakendatud ja Eesti turule lastud pakendid ning ringlusest välja läinud korduskasutuspakendid
- TKO-del on olnud juhuseid, kus auditeeritud aruandesse on pandud vaid veo-ja rühmapakendid ja müügipakendid on jäetud kajastamata või vastupidi.
- Auditeeritud aruandes peaksid kogused kajastuma kilogrammi täpsusega, sest riigile deklareeritakse need kilogrammi täpsusega. Seega kogused tonnides peaksid olema kolm kohta peale koma.
- Audiitori poolt peavad olema allkirjastatud nii auditeeritud aruanne kui ka otsus
- Päris palju ettevõtjaid on saanud oma audiitorilt vaid allkirjastatud otsuse.
- Kui klient on kalendriaastas omanud taaskasutusteenuse lepinguid erinevate TKOdega või mingi perioodi esitanud oma kogused ise otse pakendiregistrisse, siis meile on vajalik, et auditi otsus oleks väljastatud ainult meie ja kliendivahelise lepinguperioodi kohta.
- See on oluline kliendiga kokku leppida juba enne auditeerimisteenuse osutamise alustamist, kuna erinevate perioodide kohta erinevate otsuste väljastamine lisab töömahtu.

Keskkonnainspektsiooni välja toodud peamised puudused:

- Aladeklareerimine
- Osaline kohustuste üleandmine. **Näiteks** pandiga koormatud pakendi osas ei anta kohustusi üle.
- Info mitteedastamine organisatsioonile, mille tagajärjel ei lähe andme ka riiklikusse registrisse.
- Organisatsioonipoolne andmete muutmine.
Andmeid muudetakse, kui KKI kontrollib pakendiettevõtet või organisatsiooni ning avastab ebakõlad.
- Ei peeta pidevat ja koguselist arvestust (PakS § 24) sh „Nn“ 100 ja 200 kg turule laskmise arvestus

- Kaaluandmete usaldusväärsus. „*Enamus viime riigist välja, väike osa umbes 2% müüme Eesti turule*“
- Turule lastud pakendi sekka ei loeta nn toorainepakendeid
- Segadus korduskasutuspakendi deklareerimisega
- Puudulikult täidetud või puuduvad taaskasutustõendid pakendijäätmete taaskasutamise tõendamisel.

6. Soovitused

Pakendiettevtõttjal on soovitatav koostada pakendiarvestuse osas sise-eeskirjad, mis kehtestaksid pakendiarvestuse korralduse ja arvestuse pidamise alused pakendimaterjali liikide lõikes, nt:

- määratleks vastutavad ametikohad/isikud;
- defineeriks PE jaoks asjakohased pakendimaterjali liigid;
- kirjeldaks valitud arvestuspõhimõtteid ja -meetodeid, mis tagaks PakS nõuete täitmise;
- reguleeriks asjakohaste tehingute dokumenteerimist ja kirjendamist, algdokumentide haldamist ja säilitamist;
- pakendite kaalumise korralduse;
- tarkvara kasutamise pakendiarvestuses;
- pakendiarvestusega kaasnevate sisekontrolli meetmete rakendamisega seotud asjaolud;
- pakendiaruande koostamise korra ja informatsiooni esitusviisi.

SUMMARY

DEVELOPMENT OF INSTRUCTIONS TO IMPROVE THE SYSTEM OF KEEPING RECORDS ON PACKAGING IN ESTONIA

Viktoria Jesjutina

European Parliament and Council Directive 94/62/EC on packaging and packaging waste aims to protect the environment by reducing packaging waste. According to the European Environmental Policy the polluter is responsible for collecting packaging waste and its recovery. In Estonia there are companies who are required to keep records on their packaging and submit the report from June 1 2004, when entered into force the first Packaging Act. In fact, complied with this obligation just a few packaging companies.

Under the leadership of Ministry of Environment came into force amendment of Packaging Act from 1 January 2015, which placed on all companies who deliver on the market more than 100 kg and 200 kg of plastic container packaging, the obligation of auditing. The change is due to the fact that until the end of 2014 the companies who had entered into contracts with recycling organizations were not supervised. Companies are eager to show the amount of packaging actually understated because then you must pay less to recovery organization. Recovery organisations created for this matter had an opportunity to show the packaging waste recovery activities, which actually recovered completely different types of waste, or recycle, and indicate its expense to artificially increase the recycling rate target fulfillment and also to avoid excise. (Packaging Act Amendment ... 2015 ... 2014 Packaging data must)

Previously written works on the audit of packaging concluded that all parties involved in auditing packaging - packaging companies, recovery organisations and auditors – need a decent guide material that provides straightforward principles on how to correctly keep records on packaging. This thesis focuses on the development of these instructions.

The aim of this thesis is to develop instructions to improve the system of keeping records on packaging which is based on legislation and takes into account different practices. Instructions are prepared utilising documentary analysis and interviewing as methods of achieving the desired goal – instructions should be beneficial for auditors, packaging companies and recovery organisations. To achieve the planned goal, the author has formulated and posed the following research tasks:

- to create theoretical framework of keeping records on packaging based on financial accounting approach;
- to address the European Union legislation on adopting packaging and packaging waste directive;
- to explain the packaging and packaging waste system of the European Union Member States;
- to explain packaging and packaging waste system in Estonia and its issues;
- to analyze various packaging audits;
- to formulate interview questions and conduct interviews with the parties concerned;
- to draw conclusions based on the results and to develop guidance material.

During documentary analyses the author came to the following conclusions. Classification of packages can become very difficult. It can often be very difficult to understand what is packaging in particular company and should be reported. Development of how to keep record on packaging and its constant management is a lot of work and requires a lot of time, especially in the cases of companies whose packaging types are constantly changing. Also, the author came to the conclusion that the accounting of the company's external packaging requires very close cooperation with the company, so that information can flow in a timely manner and to be able to ensure the continuity of keeping record on packaging.

Based on documentary analysis and analysis the author of this paper prepared interview questions. Interviewees were auditing companies, packaging companies, recovery organizations, the Ministry of Environment, the Environment Agency, the Environmental Inspectorate and the Tax and Customs Board. Interviews showed that requiring audit on packaging raised awareness of packaging companies regarding how to keep records on packaging. Audit on packaging regulated information presented to packaging register, which is very important on the level of environmental protection. The most problematic is reusable packaging, including pallets.

The Ministry of Environment stated that the main issue regarding packaging and packaging waste system is the attitude of packaging companies towards packaging act – packaging companies do not think that is important to keep records on packaging. The packaging companies stated that the main issue is that law drafters have no clue how the things are done in real life. Also the answers of Ministry of Environment on the questions regarding accounting on packaging were not concrete. The auditors pointed out that the main issue concerns the formulation of law. Their opinion is that if there was a guide with practical examples and best practice in packaging businesses, it would also change the attitude of the packaging companies.

All parties agree that it is very important and necessary that all parties can clearly understand the principle of keeping records on packaging. The main problem is lack of common understanding and that the author's instructions would be the one step closer to creating it.

Based on documentary analysis and interviews analysis the author have developed instructions on how to keep records on packaging which are useful for packaging companies, auditors and recovery organizations. Instructions also provide the necessary information for other parties. Instructions explain the Packaging Act and give recommendations on how to keep records on packaging. Instructions are important because they contain the opinions of Ministry of Environment and monitoring organizations and answers on frequently asked questions and also practical examples.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Viktoria Jesjutina

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Juhendmaterjali koostamine pakendiarvestuse süsteemi parendamiseks Eestis“, mille juhendaja on assistent Mark Kantšukov,
 - 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, **25.05.2017**