Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Liia Jaskeläinen

FINANTSKONTROLLI ENNETAVAD MEETMED KOHALIKU OMAVALITSUSÜKSUSE RAAMATUPIDAMISE OSAKONNAS

Lõputöö

Juhendaja:
Kerly Lillemets, MPA
Kaasjuhendaja:
Lea Kruus
Maksu- ja Tolliamet, peaspetsialist

Tallinn 2008

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta Aprill 2008
Töö pealkiri „Finantskontrolli ennetavad meetmed kohaliku omavalitsusüksuse raamatupidamise osakonnas”.	
Töö autor: Liia Jaskeläinen allkiri:	

Referaat

Käesolev töö on kirjutatud teemal „Finantskontrolli ennetavad meetmed kohaliku omavalitsusüksuse raamatupidamise osakonnas”.

Võõrkeelne kokkuvõte on kirjutatud inglise keeles. Kasutatud on kirja stiili *„Times New Roman”*, kirja suurus on 12 ning reavahe 1,5.

Lõputöö maht on 38 lehekülge, see on kirjutatud eesti keeles. Eestikeelset materjali on kokku kasutatud 26 allikat. Lõputöö koostamisel on kasutatud kvalitatiivset meetodit. Kasutatud allikateks on majandusarvestuse alane erialakirjandus ja maksuseadused, Euroopa Liidu käibemaksu direktiiv.

Töö koosneb sissejuhatusest, kahest peatükist ja kokkuvõttest.

Esimeses peatükis käsitletakse ennetavaid raamatupidamislikke sisekontrolli meetmeid. Üheks meetmeks on raamatupidamise sise-eeskiri ja selles kirjeldatav kontrollisüsteem. Tuuakse välja sise-eeskirjade koostamise aluseid ja meetmed, mis annavad esmase kindlustunde, et raamatupidamis- ja maksuarvestuse andmed on tõesed.

Teises peatükis käsitletakse maksuarvestuslikke meetmeid ja pööratakse tähelepanu võimalikele maksuarvestuse erisustele kohalikus omavalitsusüksuses. Tuuakse välja võimalikke probleemsituatsioone maksustamisel, erinevaid makse käsitletakse alapeatükkides.

Töö autor on püstitanud eesmärgi: uurida ja välja tuua finantskontrolli ennetavaid meetmeid raamatupidamise osakonnas, kohaliku omavalitsusüksuse võimalikke maksuarvestuse erisusi ning probleemsituatsioone. Lõputöö autori arvates on antud teemale seni pööratud teenimatult vähe tähelepanu ja ka avalikkuses on seda vähe kajastatud. Teema aktuaalsus tuleneb tegeliku elu nõuetest, avalikus sektoris tervikuna on võetud suund raamatupidamise tsentraliseerimisele, mistõttu on oluline pöörata tähelepanu finantskontrolli süsteemi tõhususele.
Võtmesõnad : andmete võrreldavus, kontrollimine, saldode vastavus, majandustehingu sisu tõlgendamine, avaliku sektori maksuerisused.
Keywords : comparative data, balance adequacy, interpretation of the transactions, public sector taxation distinctions.
Säilitamise koht:
Kaitsmisele lubatud: Juhendaja: Kerly Lillemets allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS 5
1. RAAMATUPIDAMISLIKUD MEETMED 8
1.1. Raamatupidamise sise-eeskiri ja selles rakendatavad sisekontrolli meetmed. 8
1.2. Dokumendid ja nende kontrollimine 10
1.3. Rahaliste vahendite kontrollimine 13
1.4. Pearaamatu kontode saldode vastavus 15
2. MAKSUARVESTUSLIKUD MEETMED JA ERISUSED KOHALIKUS OMAVALITSUSÜKSUSES 18
2.1. Töötasude arvestus 18
2.2. Erisoodustuste arvestus 20
2.3. Maksuarvestuse erisusi tulu- ja sotsiaalmaksu seaduses 22
2.4. Probleemsituatsioone käibemaksuarvestuses 25
KOKKUVÕTE 35
SUMMARY 37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU 38

SISSEJUHATUS

Raamatupidamis- ja maksuarvestuse andmete õigsuse tagamiseks on vajalik ennetavate meetmete rakendamine. See aitab vältida tekkinud vigade arvu ning maandada maksuriske. Käesolevas lõputöös on finantskontrolli meetmete all mõeldud raamatupidamise osakonnas kasutatavaid ennetavaid kontrollimeetmeid, mille rakendamine aitab tagada raamatupidamisaruannetes ja maksuarvestuses esitatud andmete õigsust ja usaldusväärsust.

Lõputöö eesmärgiks on uurida ja välja tuua finantskontrolli ennetavaid meetmeid raamatupidamise osakonnas, maksuarvestuse erisusi ja probleemsituatsioone kohalikus omavalitsusüksuses.

Lõputöö uurimuses on ülesandeks leida, analüüsida ja kirjeldada tegeliku elu situatsioone, tuua välja finantskontrolli ennetavaid meetmeid. Meetmeid püütakse uurida võimalikult tervikuna ja anda neist kokkuvõtlik ülevaade. Lähtekohaks on ainestiku mitmekülgne ja üksikasjalik läbivaatamine.

Finantskontrolli ennetavad meetmed on vajalikud nii raamatupidamis- kui ka maksuarvestuses. Raamatupidamisarvestuse kohustus tuleneb raamatupidamise seadusest ja maksukorralduse seadusest, maksuseaduses võib sätestada juhud, kui maksukohustuslane peab lisaks raamatupidamisarvestusele pidama täiendavat arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta. Raamatupidamis- ja maksuarvestus on omavahel lahutamatud, mistõttu lõputöö autori arvates tuleb neis kasutatavaid meetmeid vaadelda ühiselt.

Tsentraliseeritud raamatupidamises on majandustehingute kirjendamine üldreeglina jaotatud erinevate tehingu liikide või asutuste lõikes erinevatele raamatupidajatele. Eeltoodust lähtudes tuleb lõputöö autori arvates senisest enam tähelepanu pöörata raamatupidamis- ja maksuarvestuse koondandmete kontrollimisele.

Lõputöö koostamisel on kasutatud kvalitatiivset meetodit, selles kasutatud allikateks on majandusarvestuse alane erialakirjandus ja maksuseadused, Euroopa Liidu käibemaksu

direktiiv, maksuseadusi kommenteerivad allikad. Kontrollimeetmete kirjeldamisel on lähtutud rahandusministeeriumi finantskontrolli juhendmaterjalidest. Kvalitatiivses uurimuses püütakse uurida objekti võimalikult tervikuna, püüdluseks on leida ja avalikkuse ette tuua tegeliku elu situatsioone. Uuritakse teavet, mida vajatakse praktikas ning mida ei saa kvantitatiivselt mõõta.

Esimeses peatükis käsitletakse raamatupidamislikke meetmeid. Tuuakse välja raamatupidamise sise-eeskirjade koostamise alused ja selles sätestatud kontrollisüsteemi kirjeldamise nõue. Majandusaasta aruande, pearaamatu andmete ja saldoandmiku aruande andmete õigsuse esmaseks kontrolliks raamatupidamise osakonnas võib lugeda andmete võrreldavust ja saldode vastavust, mis annavad kontrollitavad tulemused ja tagavad esmase kindlustunde andmete õigsusele.

Teises peatükis käsitletakse maksuarvestuslikke meetmeid ning erisusi. Tähelepanu pööratakse seadustest tulenevatele maksuerisustele riigi- ja kohaliku omavalitsusüksuse asutustes. Tuuakse välja tulu-, sotsiaal- ja käibemaksuarvestuse võimalikke probleemsituatsioone, sh arutletakse küsimuse üle, kas toitlustamine koolides ja lasteaedades peaks endaga kaasa tooma omavalitsusüksuse käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustuse.

Millist omavalitsusüksuse tegevust pidada käibemaksuseaduse mõistes ettevõtluseks ja millist mitte? Kuhu tõmmata piir isiku maksustatava iseseisva majandustegevuse (ettevõtluse) ja mittemaksustatava avaliku eesmärgi tegevuse vahel. Eeltoodud küsimusele otsitakse lõputöös vastuseid ja selgitatakse näidete abil.

Vastutus raamatupidamis- ja maksuarvestuse pidamise ja selle õigsuse eest lasub asutuse juhil, sisuliselt on see vastutus raamatupidamis- ja maksuandmete esitamise eest edasi delegeeritud pearaamatupidajale, kelle teenistusülesannete hulka kuulub antud valdkonna juhtimine, korraldamine ja ennetavate meetmete rakendamine.

Linna- ja vallavalitsused peavad tagama, et raamatupidamist korraldavad asutusesisesed korrad oleksid asjakohased. Vajaduse korral tuleb neid muuta, kui vastav riiklik

regulatsioon või asutusesisene töökorraldus muutub). Samuti tuleb kontrollida, et tegelikus töökorralduses kordasid järgitaks.[1]

Raamatupidamise korraldamisel on oluliseks instrumendiks raamatupidamise sise-eeskiri. Sise-eeskiri on mõeldud nii sisestele kui ka välistele infotarbijatele. Sisesteks infotarbijateks on näiteks raamatupidajad ja teised töötajad, kes peavad järgima eeskirjas toodud nõudeid. Välisteks infotarbijateks võivad olla näiteks audiitorid ja maksuhalduri revidendid, kes võiksid saada eeskirjast esmase informatsiooni raamatupidamise korraldamise kohta.

Raamatupidamisandmete mittevastavuse näitajateks võivad olla erinevused pearaamatu andmete võrdlemisel erinevate registritega, võrdlused tehingupartneritega, võrdlused infosüsteemi enda erinevate osade vahel. Mittevastavuse näitajaks võib olla samuti ka nõutud tingimuste vormiline mittetäitmine, mille tulemusena ei ole piisavalt tagatud tõese ja usaldusväärse informatsiooni saamine ning läbipaistvus.

[1] Narusk, A. Linnade-valdade raamatupidamisest riigikontrolli pilgu läbi. 2007. Eesti Majanduse Teataja 11, lk 7

1. RAAMATUPIDAMISLIKUD MEETMED

1.1. Raamatupidamise sise-eeskiri ja selles rakendatavad sisekontrolli meetmed.

Käesolevas alapeatükis on toodud raamatupidamise sise-eeskirjade (edaspidi sise-eeskiri) koostamise alused, mis on sätestatud raamatupidamise seadusega ja riigi raamatupidamise üldeeskirjaga. Kõigil raamatupidamiskohustuslastel peab olema koostatud individuaalsed ja erinevad sise-eeskirjad, lähtudes konkreetsest tegevusvaldkonnast.

Esmaseks kontrollimeetme fikseerimiseks võib nimetada kontrollsüsteemi kirjeldamist raamatupidamise sise-eeskirjas. Eeltoodud nõue tuleneb raamatupidamise seaduse muudatusest aastast 2005. Sellest alates tekkis seadusest tulenev vajadus pöörata tähelepanu sisekontrolli meetmetele.

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud koostama sise-eeskirja, mis kehtestab kontoplaani koos kontode sisu kirjeldusega ning reguleerib muu hulgas majandustehingute dokumenteerimist ja kirjendamist, algdokumentide käivet ja säilitamist, raamatupidamisregistrite pidamist, tulude ja kulude kajastamist kasumiaruande kirjetel, varade ja kohustuste inventeerimist, raamatupidamiskohustuslase poolt kasutatavaid arvestuspõhimõtteid ja informatsiooni esitusviisi, aruannete koostamise korda, arvutitarkvara kasutamist raamatupidamises ning raamatupidamise korraldamisega ja sellega kaasnevate sisekontrolli meetmete rakendamisega seotud asjaolusid. Riigiraamatupidamiskohustuslane koostab sise-eeskirja, arvestades riigi raamatupidamise üldeeskirja nõudeid[2].

Avaliku sektori raamatupidamise sise-eeskirjas kehtestatakse täiendavad arvestuse ja aruandluse nõuded nii riigiraamatupidamiskohustuslasele kui ka selle koosseisus olevatele üksustele, kelle kohta peetakse iseseisvat raamatupidamisarvestust vastavuses üldeeskirja nõuetega. Üksusel võib olla oma individuaalne raamatupidamise sise-eeskiri, mis võtab

[2] Raamatupidamise seadus. 20.11.2002. – RT I 2002, 102, 600; 2005, 61, 478, § 11.

arvesse nii üldeeskirjas kui ka riigiraamatupidamiskohustuslase raamatupidamise sise-eeskirjas kehtestatud nõudeid[3].

Riigiraamatupidamiskohustuslane korraldab oma raamatupidamisarvestust oma valitsemis- või haldusala ulatuses, kehtestades vastavad reeglid raamatupidamise sise-eeskirjas. Kui raamatupidamiskohustuslane koosneb üksustest, kehtestatakse raamatupidamise sise-eeskirjas eraldi reeglid ka neile. Raamatupidamise sise-eeskirjas määratakse vastutus nii riigiraamatupidamiskohustuslase kui ka selle iseseisvat raamatupidamisarvestust pidavate üksuste vahel[4].

Vastavalt üldeeskirjale peavad kohaliku omavalitsuse üksused, teised avalik-õiguslikud juriidilised isikud, sihtasutused, mittetulundusühingud, Riigimetsa Majandamise Keskus ja tütarettevõtjad esitama saldoandmikke ja majandusaasta aruandeid vastavalt üldeeskirjas esitatud tähtaegadele, arvestuspõhimõtetele ja kontoplaanile[5].

Raamatupidamise korraldamise aluseks on raamatupidamise sise-eeskiri, mis riigi raamatupidamiskohustuslasel peab lähtuma riigi raamatupidamise sise-eeskirjast. Üldeeskiri selgitab ja täpsustab Eesti hea raamatupidamistava[6] nõudeid, üldeeskirjas ei saa ette näha ja täpsustada kõiki võimalikke täiendavaid arvestuse ja aruandluse nõudeid, mis tulenevad üksuste struktuurist, töökorraldusest, erinevatest valdkondadest, vajadustest ja spetsiifikast. Need valdkonnad tuleb lahti mõtestada igas individuaalses sise-eeskirjas.
Seega, üldeeskirja olemasolu ei vabasta riigiraamatupidamiskohustuslast kohustusest kehtestada oma sise-eeskiri[7].

Sisekontrolli hea toimimise eelduse tagamiseks on seadusandja sätestanud vastava tingimuse kirjeldamise nõude raamatupidamise sise-eeskirjades. Seadusest tulenevat nõuet on riigiraamatupidamise üldeeskirjas täpsustatud sularahaarvelduste, algdokumentide esitamise ning koostamise, kontrollimise, andmete sisestamise, inventeerimise ja säilitamise osas.

---

[3] Riigi raamatupidamise üldeeskiri. 2003. Tallinn: Rahandusministeerium, § 1.
[4] Samas, § 12.
[5] Samas, § 4.
[6] Rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava.
[7] Raamatupidamise seadus. 20.11.2002.- RT I 2002, 102, 600, RT I 2005, 61, 478, § 35 lg 3.

Raamatupidamise sise-eeskirjas sätestatakse nõuded raamatupidamise algdokumentide koostamiseks ja kontrollimiseks, andmete sisestamiseks raamatupidamise infosüsteemi, raamatupidamisregistrite inventeerimiseks ja dokumentide säilitamiseks. Samas sätestatakse nõuded ka dokumentide ja aruannete esitamise tähtaegade kohta[8].

Kui riigiraamatupidamiskohustuslase üksusel on sularahakassa, kehtestab riigiraamatupidamiskohustuslane sularahakassa eeskirja, kus muuhulgas sätestatakse kassa maksimaalne limiit, e-riigikassas asuvale pangakontole inkasseerimise kord ning kassa dokumenteerimise, inventeerimise ja turvanõuded[9].

Sise-eeskirjaga kehtestatakse ühtsed reeglid arvestuse pidamiseks, muudetakse arvestus ülevaatlikuks ja jälgitavaks. Sise-eeskirjas kehtestatavad sisekontrolli meetmed aitavad ära hoida võimalikke tekkivaid vigu ning toetavad sisekontrolli süsteemi. Lisaks süsteemi juurutamisele on vaja tagada ka selle täitmine ja kontrollimine. Hästi koostatud eeskirjast on vähe kasu, kui selles kehtestatud reeglitest kinni ei peeta.

Lõputöö koostamise käigus jõudis töö autor seisukohale, et sise-eeskiri on dokument, mis annab informatsiooni nii asutuse sisestele kui ka välistele informatsiooni tarbijatele. Selle dokumendiga reguleeritakse olulisemad sisekontrolli meetmed ja vastutus.

1.2. Dokumendid ja nende kontrollimine

Finantsarvestus on suunatud minevikku – finantsaruannetes kajastatakse möödaniku sündmusi. Infole esitatavad põhinõuded on dokumenteeritavus, kontrollitavus, täpsus, monetaarsus (rahaühikutes väljendatud info). Finantsarvestuses fikseeritakse vaid dokumentidel põhinev info, mida on võimalik kontrollida[10].

Dokumentide tähtsus seisneb tõendamises, sest algdokumentide abil on võimalik tõendada, et majandustehing on toimunud. Dokumente on võimalik kasutada tõendusmaterjalina

[8] Riigi raamatupidamise üldeeskiri. 2003. Tallinn: Rahandusministeerium, § 15.
[9] Samas, § 17.
[10] Alver, L., Alver, J., Reinberg, L. Finantsarvestus. 2004.Tallinn:Deebet, lk 26.

eriarvamuste ja kohtulike menetluste puhul, neil on kindel tähendus ja osa arvestuse korraldamisel nii füüsilise kui juriidilise isiku seisukohalt[11].

Nõuded raamatupidamise algdokumentidele tulenevad samuti raamatupidamise seadusest. Raamatupidamise algdokument on majandustehingu toimumist kinnitav tõend, millel peavad olema järgmised andmed: dokumendi nimetus ja number; koostamise kuupäev; tehingu majanduslik sisu; tehingu arvnäitajad (kogus, hind, summa); tehingu osapoolte nimed; tehingu osapoolte asu- või elukoha aadressid; majandustehingut kirjendavat raamatupidamiskohustuslast esindava isiku allkiri, mis kinnitab majandustehingu toimumist; vastava raamatupidamiskirjendi järjekorranumber. Tehingu osapoolte aadresse, majandustehingut kinnitava isiku allkirja ja raamatupidamiskirjendi järjekorranumbrit ei ole kohustuslik kajastada algdokumendil, kui need on kajastatud algdokumendi põhjal koostatud koonddokumendil.[12] Koonddokument koostatakse üheliigiliste algdokumentide põhjal kas koguva või rühmitusdokumendina. Esimeses dokumendis registreeritakse algdokumendid nende koostamise järjekorras, teises näidatakse eelnevalt teatud tunnuste järgi rühmitatud algdokumentide rühmade kokkuvõtteandmed. Kui aruande koostamisel tehakse reguleerimiskandeid, siis on algdokumendiks raamatupidamisõiend. Tehingu osapoolte nimesid ja aadresse asendab sellisel juhul dokumendi koostaja nimi.[13]

Dokumentide kontrolli nõuded kehtestatakse sise-eeskirjas, kus määratakse, kes vastutab ja kontrollib dokumentides kajastatud majandustehingu õigsust, nendes esitatud koguse, hinna ja muude tingimuste vastavust tegelikkusele, tehingu seaduspärasust, vajalikkust, eelarvega kooskõlas olemist jms[14].

Kui raamatupidamist peetakse tsentraliseeritult ja kehtib üldine üksuse raamatupidamise sise-eeskiri, on kursusetöö autori arvates otstarbekas sise-eeskirja alusel kehtestada struktuuriüksuste või asutuste lõikes eraldi dokumendikäibejuhendid. Dokumendikäibejuhendis on võimalik detailselt määratleda, kes milliste dokumentide raamatupidamisele edastamise, kontrollimise ja kinnitamise eest vastutab. Samuti on siin võimalik määratleda ja dokumenteerida asutuste või üksuste erisustest tulenevaid kontrollimeetmeid ning sularahakassaga seotud nõudeid. Dokumendikäibejuhend tuleb

[11] Kallas, K. Finantsarvestuse alused.2002. Tallinn, lk 170.
[12] Raamatupidamise seadus. 20.11.2002. - RT I 2002, 102, 600; 2005, 61, 478, § 7.
[13] Kallas, K. Finantsarvestuse alused.2002. Tallinn, lk 173.
[14] Riigi raamatupidamise üldeeskiri. 2003. Tallinn: Rahandusministeerium, § 15.

kooskõlastada ka sise-eeskirja kehtestajaga. Eeltoodud juhend peaks olema sise-eeskirja lisa.

Raamatupidamisüksuse töötajad tagavad dokumentide kontrollimisel ja ülekandedokumentide ettevalmistamisel järgmiste andmete kontrollimise ja õige sisestamise raamatupidamisarvestuse infosüsteemi:
1) tehingu teostamise kooskõla eelarve täitmise jälgimise põhimõtetega, 2) raamatupidamiskontode, tehingupartneri, tegevusala, allika, rahavoo ja eelarveklassifikaatori koodide õigsus, 3) maksetähtpäev, 4) tekkepõhine periood, 5) saaja andmed, sh juhul, kui ostudokumendil on kajastatud käibemaks, kontroll selle kohta, kas hankija on registreeritud käibemaksukohustuslane või mitte ja kas arve on vormistatud vastavalt käibemaksuseadusele, 6) kas antud kauba, teenuse või muu hüve eest ei ole juba varem tasutud, 7) kas ostutehing kontrolliti vastavalt dokumentide kontrolli nõuetele ja kinnitati selleks volitatud isiku(te) poolt[15].

Dokumentide kontrolli nõuded peavad tagama kinnitava isiku ja kontrolliva raamatupidamise üksuse töötaja lahususe[16].

Kuigi raamatupidamisüksuse töötaja viib üldjuhul läbi dokumentide vormiliste nõuete kontrolli, on soovitatav raamatupidamise sise-eeskirjas või raamatupidaja ametijuhendis täpsustada teavitamiskohustuse vajadust saadud ebaseaduslikest korraldustest - eelarve klassifikaatori ebaõigest tõlgendamisest, ebakorrektsetest dokumentidest ja kahtlastest tehingutest.

Eeltoodud teavitamiskohustus võib tuleneda ka seadustest. Näiteks avaliku teenistuse seaduse kohaselt on saadud korralduse seaduslikkuses kahtlemisel teenistuja kohustatud koheselt teatama korraldusest ja oma kahtlustest korralduse andjale ja tema kõrgemalseisvale ülemusele.[17]

Kohustuste lahususe printsiibist lähtuvalt peab olema tagatud, et varude tellimise, hoidmise ja arvestusega tegelevad erinevad isikud, see aitab ära hoida võimalikud kuritarvitused

[15] Riigi raamatupidamise üldeeskiri. 2003. Tallinn: Rahandusministeerium, § 17.
[16] Samas, § 15.
[17] Avaliku teenistuse seadus. 25.01.1995. - RT I 1995, 16, 228, § 62 lg 2.

varude kajastamisel ja kuludesse kandmisel. Laos töötav inimene ei tohi omada ligipääsu raamatupidamisregistritele ning varade eest vastutavad isikud ei tohi osaleda inventeerimiskomisjonis. Inventeerimise juures osaleb alati ka materiaalselt vastutav isik.[18]

1.3. Rahaliste vahendite kontrollimine

Rahaliste ülekannete tegemisel osalevad võimalusel kaks isikut. Elektrooniliste ülekannete tegemiseks jaotatakse õigused sel juhul nii, et üks isik ei saaks ainuisikuliselt ülekannet teostada. Selleks peab ülekannet sisestav isik olema erinev ülekannet kinnitavast isikust. Sularahakassa väljamineku orderi kinnitab lisaks kassapidajale teine isik. Maksete ülekandmise tingimused peavad reeglina andma võimaluse tasuda 14 kuni 30 päeva jooksul pärast kauba, teenuse või muu hüve saamist, kuna ülekandjal peab jääma aega alusdokumentide nõuetekohaseks kontrollimiseks ning tulevaste rahavoogude planeerimiseks. Ettemaksete tasumist võimaluse korral välditakse[19].

Raha hoitakse kassas, raha säilivuse eest vastutab raamatupidaja. Samuti tuleb järgida ametikohtade eraldatuse põhimõtet, mille kohaselt raamatupidajad ja teised töötajad, kellel on kassadokumentide allakirjutamise õigus, ei tohi täita kassapidaja kohustusi[20].

Autori arvates on tänapäeval kasutatavate infosüsteemide puhul, kus kassaoperatsioone teostatakse ja kirjendatakse samaaegselt ühe raamatupidaja poolt, isikute lahususe põhimõtet raske järgida. Antud juhul saab siin teostada vaid tugevdatud järelkontrolli.

Samas on üldeeskirjas seda probleemi lahendatud läbi makse aktsepteerimist teostava isiku lahususe nõude.[21]

Lõputöö autori arvates on raamatupidamisüksuse töötajal oluline roll rahaliste ülekannete teostamise kontrollimisel. Vähemoluliseks ei saa pidada ka ülekannet teostava või seda ette valmistava raamatupidamisüksuse töötaja enda kontrollimist. Kui raha käsutajal ei ole võimalust osaleda ülekannete tegemisel, oleks hea luua talle võimalus ülekannete

[18] Rahandusministeerium.Kontroll:Juhendmaterjalid.http://www.fin.ee. (01.02.2008).
[19] Riigi raamatupidamise üldeeskiri. 2003. Tallinn: Rahandusministeerium, § 15.
[20] Alver, L., Alver, J., Reinberg, L. Finantsarvestus. 2004.Tallinn:Deebet, lk 136.
[21]Riigi raamatupidamise üldeeskiri. 2003. Tallinn: Rahandusministeerium, § 15.

elektrooniliseks jälgimiseks. Allkirjaõiguslike isikute töölt lahkumisel on vajalik kohene vastava õiguse andmise lõpetamine.

E-riigikassa infosüsteemi kaudu riigiraamatupidamiskohustuslase üksuse poolt üle kantud summad kajastatakse raamatupidamiskontodel samal päeval rahandusministeeriumi poolt riigiraamatupidamiskohustuslase üksusele ülekantud siirdena ja riigiraamatupidamiskohustuslase üksusele laekunud summad kajastatakse raamatupidamiskontodel samal päeval riigiraamatupidamiskohustuslase üksuse poolt rahandusministeeriumile ülekantud siirdena[22].

Lõputöö autori arvates annab rahaliste vahendite ülekannete kohene kajastamine raamatupidamiskontodel võimaluse pangasaldode õigsuse igapäevaseks võrdlemiseks raamatupidamisarvestuse infosüsteemis. Juhul kui raamatupidamisarvestuse infosüsteemis peetakse ka eelarve täitmise arvestust, aitab see efektiivselt avastada ka võimalikke eelarvedistsipliini rikkumisi.

Kassa revideerimise juures peavad viibima kassapidaja ning rahaliste väljamaksete eest vastutav isik – raamatupidaja või keegi teine määratud vastutav isik. Kassa eest vastutav isik koostab kassaraamatu alusel revisjoni päeva seisuga kassaaruande ja määrab kindlaks kassas oleva raha summa selle ülelugemise teel. Pärast kassa revideerimise lõppu koostatakse revideerimisakt, milles tuuakse vastavalt kassaaruandele ära kassas oleva raha summa revideerimise päeva seisuga ning tegelik kassa saldo, märkides ära puudujäägi või ülejäägi olemasolul ka selle summa. Kontrollitakse saldo vastavust pearaamatu andmetega, kassaraamatu vastavust kassaorderitega[23] .
Kassa inventeerimise kord määratakse kindlaks raamatupidamise sise-eeskirjaga, kuid kindlasti on vaja seda teha bilansipäeva seisuga[24].

[22] Riigi raamatupidamise üldeeskiri. 2003. Tallinn: Rahandusministeerium, § 15.
[23] Siseaudit ja revisjon. 2006. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 122.
[24] Alver, L., Alver, J., Reinberg, L. Finantsarvestus. 2004.Tallinn:Deebet, lk 141.

1.4. Pearaamatu kontode saldode vastavus

Bilansi, pearaamatu ja saldoandmiku aruande andmete õigsuse esmaseks kontrolliks raamatupidamise osakonnas võib lugeda andmete võrreldavust analüütiliste registritega, finantsinfosüsteemist koostatavate aruannetega, mis annavad kontrollitavad tulemused ja tagavad kindlustunde andmete õigsusele.

Inventeerimine on aineliste varade mõõtmine, kaalumine ja ülelugemine nende säilivuse kontrollimise eesmärgil ning nende kohta loendi koostamine, kuid ka kogu varalise seisu hindamine ja ülevaatamine, samuti nõuete ja võlgade kindlakstegemine ja hindamine. Inventeerimine on varade ja võlgade olemi üks tähtsamatest kontrolliviisidest[25].

Läbiviimise mooduse järgi tuntakse füüsilisi ja raamatupidamislikke inventuure. Füüsilised inventuurid on aineliste varade inventuurid, raamatupidamislikud on näiteks nõuete ja kohustuste kontrollimine raamatupidaja poolt[26].

Näiteks pearaamatu konto[27] "Võlad tarnijatele" peab olema summaliselt vastavuses ostureskontro[28] tarnijate arvestuste ja kohustuste saldoga ja pearaamatu konto "Nõuded ostjatele" peab olema summaliselt vastavuses müügireskontro[29] klientide nõuete saldoga.

Nõuete, ettemaksete ja kohustuste saldosid võrreldakse klientide ja tarnijate analüütiliste[30] registritega kontode ja tehingupartnerite koodide lõikes. Avaliku sektori omavahelisi tehinguid ja saldosid võrreldakse täiendavalt saldoandmike infosüsteemi andmetega vastavalt üldeeskirjas kehtestatud tähtaegadele ja korrale. Pidev andmete võrdlemine infosüsteemis aitab leida vead, mis võivad tuleneda ühe tehingupoole dokumendi kaotsiminekust, sellel ebaõigete andmete esitamisest ja teistest võimalikest vigadest.

---

[25] Kallas, K. Finantsarvestuse alused.2002. Tallinn, lk 179.
[26] Samas, lk 180.
[27] Majandustehingute kirjendamiseks koostakse kontoplaan kontode loeteluga, mille kaudu raamatupidamisarvestust peetakse.
[28] Majandustehingute arvestamise keskkond raamatupidamisprogrammis, kus peetakse eraldi arvestust iga tarnija lõikes st isikut kellelt kaupa või teenust ostetakse.
[29] Majandustehingute arvestamise keskkond raamatupidamisprogrammis, kus peetakse eraldi arvestust iga kliendi lõikes st isikut kellele kaupa või teenust müüakse.
[30] Iga tarnija ja kliendi kohta avatakse eraldi konto, kuhu kantakse kõik arved, tehingud ja tasumised .

Majandusaasta aruande koostamise perioodil saadetakse oluliste nõuete ja kohustuste osas saldoteatised kõikidele tehingupooltele. Tsentraliseeritud raamatupidamise korral võiks saadetavate saldoteatiste olulisuse piirmäär olla kehtestatud raamatupidamise sise-eeskirjaga või mõne muu korraldusega. Saadetud ja saadud saldoteatiste üle peetakse eraldi arvestust.

Raamatupidamise osakonnas peetakse arvestust kohustuste tasumiste ja nõuete laekumiste tähtaegadest kinnipidamise üle. Vajadusel tehakse juhtkonnale ettepanek ebatõenäoliste nõuete allahindluseks ja lootusetute nõuete maha kandmiseks. Eeltoodu aitab kaasa nõuete õiglasele hindamisele ja aegumistähtaegade vältimisele.

Nõue loetakse lootusetuks, kui puuduvad igasugused võimalused nõude kogumiseks või kui selle tagasinõudmiseks tehtavad kulutused ületavad hinnanguliselt laekumisest saadaolevat summat. Nõuete lootusetuks tunnistamise peab kinnitama riigiraamatupidamiskohustuslase tegevjuhtkond[31].

Tsentraliseeritud raamatupidamisüksuse korral, kus informatsiooni liikumine võib viibida, soovitab lõputöö autor fikseerida, kelle poolt ja millal ning millise dokumendi alusel ettemakse teostatakse ja periodiseeritakse.

Tsentraliseeritud raamatupidamise korral on vaja võrrelda, kas üksuste või asutuste (kui peetakse arvestust asutuste lõikes) saldod kogumina ja kontode lõikes on vastavuses koondandmete saldodega, et teada saada, kas mõni majandustehing on üksuse lõikes kirjendamata.

Põhivarade saldosid võrreldakse varade registriga. Põhivarade akumuleeritud kulum perioodi alguses + arvestatud kulum – välja läinud vara kulum = akumuleeritud kulum perioodi lõpus. Kontrollimise tulemus aitab selgitada võimalikud infosüsteemi ja töötajate inimlikud vead.

[31] Riigi raamatupidamise üldeeskiri. 2003. Tallinn: Rahandusministeerium, § 37 lg 4.

Varude saldosid võrreldakse vastavate laoarvestuse saldoaruannetega ja inventuuride tulemustega, mis annab samuti kindlustunde, et aruandeperioodi lõpu andmed on õiged ja vastavad tegelikule seisule.

Varade ja kohustuste inventeerimise läbiviimise ajalised nõuded on detailselt kirjeldatud riigi raamatupidamise üldeeskirja § 51 lg 1.

2. MAKSUARVESTUSLIKUD MEETMED JA ERISUSED KOHALIKUS OMAVALITSUSÜKSUSES

2.1. Töötasude arvestus

Töö- ja puhkusetasude arvestust peetakse vastavalt kehtivale seadusandlusele ja avaliku sektori üksuses või asutuses kehtestatud korrale. Kehtestatud korraks võivad olla nii sise-eeskirjad kui ka palgajuhendid, millega määratakse, millal ja millistel alustel töötasu makstakse.

Raamatupidamisüksuse vastutav töötaja kontrollib pearaamatu saldode vastavust raamatupidamise infosüsteemi palgaarvestuse aruannetega. Palgaarvestuse aruannete võrreldavus pearaamatu andmetega tagab ühelt poolt kindlustunde, et infosüsteem toimib vigadeta ja teiselt poolt toob välja teostatud võimalikud palgaarvestuse välised lubatud või lubamatud pearaamatu kanded. Võimalusel tuleb võrrelda ka vastavaid pangakandeid infosüsteemis[32] ja pangas.

Töötasu arvestamise alusdokumendid on raamatupidamise algdokumendid, need kuuluvad samuti vastutava isiku poolt kinnitamisele ning raamatupidaja poolt kontrollimisele ja töötasu arvestamiseks.

Palgaarvestuse korraldamisel on aastaid olnud üheks põhiprintsiibiks isikute lahususe printsiip, mis tähendab, et palka arvestav isik ei tohiks endale ise palka arvestada ega välja maksta. Autori arvates on tänapäeval kasutatavate infosüsteemide puhul palgaarvestuses raske järgida isikute lahususe printsiipi. Antud juhul saab siin teostada tugevdatud järelkontrolli, näiteks palka arvestava töötaja palgaandmete võrdlemisel finantsinfosüsteemi ja vastavate pangaandmete võrdlemise teel. Valikuliselt on soovitatav teostada ka arvutuste õigsuse kontrolli ja vastavust eekirjadele ning käskkirjadele.

Esmatasandi meetmeks võib lugeda andmete summalist kontrollimist läbi protsendiarvestuse. Vastava maksuprotsendi leidmisega saab võrrelda palgalt arvestatud ja

[32] Infosüsteem – arvutiprogramm, arvutitarkvara.

kinni peetud maksude summasid pearaamatu kontodel[33] tööandja töötuskindlustuse osas ja sotsiaalmaksukulude osas. See annab esmase ülevaate ja kindlustunde, kas maksud on arvestatud õigesti. Näiteks kui töötasu kulud kuus või aasta algusest kasvavalt on 500 000 krooni, siis sotsiaalmaksu kulu peab olema sellest 33 % ehk 165 000 krooni ja tööandja töötuskindlustuse maksukulu 0,3 % ehk 1500 krooni.

Üldreeglina selguvad tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni ja töötuskindlustuse maksete alased olulisemad eksimused palgaarvestuses vormi TSD deklaratsiooni elektroonilisel esitamisel Maksu- ja Tolliameti andmebaasi. Deklaratsiooni esitamise eesmärk ei ole andmete kontrollimine, vaid nende esitamine. Esitatav informatsioon läbib raamatupidamise osakonnas võimalikke vigu ennetava kontrolli.

Deklareeritud maksukohustuste saldod peavad võrduma Maksuameti kontokaartidel kajastatud maksunõuete tekkepõhiste saldodega. Kui mõne maksu osas on maksukohustuslasel ettemaks, peab see kajastuma ettemakse kontol ning see peab võrduma Maksuameti kontokaardil näidatud ettemaksu saldoga[34].

Riigi raamatupidamise kontoplaani[35] alusel peetakse erisoodustuste kulude ja nendelt arvestatud maksukulude arvestust selleks eraldi ettenähtud kulukontodel. Pearaamatu saldode õigsust saab kontrollida kulukontode summade vastavate maksumääradega korrutamise ja võrdlemise teel.

Näiteks kui erisoodustuse kulud kuus on 10 000 krooni, siis erisoodustuse tulumaksustamisele kuuluv summa saadakse netosumma 10 000 jagamisel 0,79ga, saadakse brutosumma 12 658 (maksud arvestatakse täiskroonides[36]) krooni, millest arvestatakse tulumaks 21 %: 12 658 * 0,21 = 2 658 krooni. Sotsiaalkindlustuse maksukulu peab olema brutosummast 33 %, mis saadakse 12 658 * 0,33 = 4 177 krooni. Seega erisoodustuse kulu koos maksudega on 16 835 krooni.

[33] Konto – vahend majandustehingute arvestuse kajastamiseks.
[34] Riigi raamatupidamise üldeeskiri. 2003. Tallinn: Rahandusministeerium, §31 lg 2.
[35] Kontoplaan – kontode loetelu, nimekiri.
[36] Maksukorralduse seadus. 16.12.93. - RT1 1994, 1, 5; 2005, 25, 193, § 97.

2.2. Erisoodustuste arvestus

Tööandja maksab tulumaksu töötajale tehtud erisoodustuselt. Tööandjaks on residendist juriidiline isik või füüsiline isik, samuti riigi- või kohaliku omavalitsuse üksuse asutus ning mitteresident, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht või kellel on Eestis töötajad.[37] Tööandjatena on kohalikud omavalitsusüksused maksukohustuslased maksude arvestamisel ja kinnipidamisel.

Tulumaksuseaduse kohaselt loetakse töötajaks töölepingu aluselt töötavat isikut, avalikku teenistujat, juhtimis- või kontrollorgani liiget, samuti füüsilist isikut, kes müüb tööandjale kaupu pikema aja jooksul kui kuus kuud. Töötajaks loetakse ka töövõtu-, käsundus-, või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavat või teenust osutavat füüsilist isikut.[38]

Erisoodustuseks on igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse tööandja poolt tulumaksuseaduses nimetatud isikule. Seaduses on välja toodud erisoodustuste näidisloetelu. Muu hulgas loetakse erisoodustuseks ka soodustused, mida tööandja annab töötajale või sellega võrdsustatud isiku abikaasale, vanemale või lapsele.[39]

Probleem võib tekkida siis kui omavalitsusüksus oma tegevuse eesmärgil maksab toetust, teeb kingitust, korraldab vastuvõtu või annetab ning saajate või osalejate hulgas on omavalitsusüksuse töötajad, kas seda võiks pidada erisoodustuseks? Kui eeltoodu ei tulene töösuhtest, siis seda erisoodustuseks ei loeta.

Kui omavalitsusüksus korraldab vastuvõtu parimatele aasta õpetajatele ja neile tehakse ka kingitusi, siis nendega ei ole otsest töösuhet, nad on haldusala asutuste töötajad, nende osalemine vastuvõtul ning võimalikud kingitused ja auhinnad ei kuulu tulumaksuga maksustamisele.

Erisoodustusena maksustatakse eelkõige rahaliselt hinnatavat hüve, näiteks vastuvõtul oma töötajate toitlustamiskulude osa, ostetud kontserdipiletid. Kui vastuvõtuks on renditud

[37] Tulumaksuseadus. 15. 12. 1999. - RT I 1999, 101, 903; 2006, 63, 468, § 48 lg 1 ja lg 2.
[38] Samas, § 48 lg 3.
[39] Samas, § 48 lg 4.

ruum või kutsutud esinejad, kellele tasutakse esinemise eest, siis seda kulutust ei saa lugeda rahaliselt hinnatavaks hüveks.

Seadus ei sätesta dokumentatsiooni ja vormistamise nõudeid tõendamaks, et vastuvõtukuluna või siis kingitusena kajastatud kulutus oli tehtud külaliste ja mitte oma töötajate tarbeks. Lõputöö autor soovitab maksuriskide ennetava meetmena raamatupidamise algdokumentidele lisada kingituste saajate, vastuvõtul võõrustatavate isikute nimed, päevakavad, muud kulutusi tõendavad asjaolud, et tõendada kulutuste eesmärki.

Üldjuhul on avalikus sektoris levinumaks erisoodustuseks ametnike õppelaenude kustutamine ja isikliku sõiduauto kasutamise kulude hüvitamine piirmäärasid ületavas summas. Raamatupidamisüksuse töötajal on oluline pöörata juhi tähelepanu kulutusega kaasneva erisoodustuse maksu arvestamise ja tasumise kohustusele ning sellele, kas vastav kulutus on ka eelarves ette nähtud.

2.3. Maksuarvestuse erisusi tulu- ja sotsiaalmaksu seaduses

Maksuseadused kehtivad maksumaksjatele, kelleks on juriidilised või füüsilised isikud. Juriidiliste isikute maksustamisel esinevad erisused äriühingute, mittetulundusühingute ja Eesti riigi või kohalike omavalitsusüksuste asutuste maksustamisel.

Sotsiaalmaksuseaduses on sätestatud avaliku sektori maksuerisused.[40] Sotsiaalmaksu maksmise erijuhtudel maksab isiku eest sotsiaalmaksu riik. Üldjuhul makstakse erijuhtudelt sotsiaalmaksu eelarveaastaks riigieelarvega kehtestatud kuumääralt. Näiteks maksavad omavalitsused hooldajatoetust vastavalt kohaliku omavalitsuse[41] ja sotsiaalhoolekande seadusele[42] ning volikogu määrusele. Antud toetust tuleb maksustada sotsiaalmaksu maksmise erijuhtude alusel[43] . Sotsiaalmaksu makstakse isiku eest, kes ei tööta ega saa riiklikku pensioni. Maksu makstakse sotsiaalmaksuseaduses[44] kehtestatud määralt. Riigieelarvega kehtestatav kuumäär ei või olla väiksem kui 75% eelarveaastale eelnenud aasta 1. juulil kehtinud Vabariigi Valitsuse kehtestatud kuupalga alammäärast. Seega on 2008. aastal hooldajatoetuse sotsiaalmaks 3600*0,75=2700*0,33=891 krooni ja edaspidi kuupalga (100%) alammääralt. 2009. aastal on hooldajatoetuselt makstav sotsiaalmaks 4350*0,33=1436 krooni. Maksed deklareeritakse vormil ESD.

Omavalitsus võib olla avaliku töö korraldajaks ja maksta sellega seoses avaliku töö tasu. Avaliku töö korraldamisel ja selle eest tasu maksmise aluseks on eelkõige leping Tööturuametiga. Lepingu objektiks on tööturuteenuste ja -toetuste seaduses[45] sätestatud avaliku töö korraldamine - töötule korraldatav ajutine tasuline töö, mis ei eelda kutse-, eri- ega ametialast ettevalmistust. Tasu makstakse omavalitsuse eelarve vahenditest. Makstava tunnitasu alammäär peab olema Vabariigi Valitsuse kehtestatud tunnipalga alammäär. 2008. aastal on see 27 EEK.[46]

---

[40] Sotsiaalmaksu seadus. 13.12.2000. - RT I 2000, 102; 2005, 57, 451, §6.
[41] Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. 02.06.1993. - RT I 1993, 37, 558; 2005, 32, 235,§ 6 lg 1 ja § 22 lg 1 p 5.
[42] Sotsiaalhoolekande seadus. 8.02.1995. - RT I 1995, 21, 323;2007,5, 320, § 23 lg 2.
[43] Sotsiaalmaksu seadus. 13.12.2000. - RT I 2000, 102; 2005, 57, 451, § 6 lg 1^1
[44] Samas, § 2^1
[45] Tööturuteenuste ja -toetuste seadus. 28.09.2005. - RT I 2006, 2, 3; 2006, 26, 193, § 16.
[46] Vabariigi Valitsuse määrus nr 254. 20.12.2007. RTI, 28.12.2007, 71, 442.

Avaliku töö eest makstav tasu kuulub residendi tulumaksuga maksustatava tulu hulka, sellelt peetakse kinni tulumaks.[47] Kui avalikku tööd tegev töötu esitab omavalitsusele avalduse tulumaksu kinnipidamisel tulumaksuseaduse alusel tehtava mahaarvamise kohta[48], siis võetakse maksu arvestamisel arvesse tulumaksuvaba miinimumi.

Avaliku töö eest makstava tasu puhul on tegemist aktiivse töö eest makstava tasuga, kuigi tasu maksmise aluseks on haldusleping, mida tutvustatakse töötule enne tema avalikule tööle suunamist. Seega kuulub makstav tasu sotsiaalmaksuga maksustamisele sotsiaalmaksu seaduse alusel. [49]

Kui väljamakse on tehtud kogumispensionide seaduse mõistes kohustatud isikule, siis peetakse tasult kinni ja kantakse üle kogumispensioni maksed. [50]

Avaliku töö eest makstavalt tasult ei peeta kinni töövõtja töötuskindlustusmakset ja ei arvestata ega tasuta tööandja töötuskindlustusmakset. Töötuskindlustuse seaduses toodud töötuskindlustuse mõiste ja eesmärk on kindlustatule töötuse korral tööotsingute ajaks kaotatud sissetuleku osaline kompenseerimine, tööandjale töölepingute ja teenistussuhete kollektiivse ülesütlemisega seotud kulude osaline hüvitamine ning töötajate nõuete kaitse tööandja maksejõuetuse korral[51]. Tegemist ei ole väljamaksega, mida tehakse kindlustatule töötuskindlustuse seaduse[52] mõistes, mis eeldab töö-, teenistus- või võlaõiguslikku töösuhet. Avalikule tööle ei kohaldata tööõigusakte.

Maksudeklaratsiooni TSD lisa 1 täitmisel tuleb avaliku töö eest makstava tasu brutosumma kajastada veerus 7 (väljamakse kood 01), täita tuleb veerg 5 (sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse), veergu 8 ja 9 (töötuskindlustuse maksed) märgitakse 0, kogumispensioni makse kajastub veerus 10. Kui isik on teinud maksuvaba tulu rakendamise avalduse, siis tehakse sellekohane märge veergu 3.

Tulumaksuseaduse alusel ei maksustata seaduse alusel või riigieelarvest makstavaid stipendiume ning seaduse alusel makstavaid toetusi, välja arvatud neid stipendiume ja

[47] Tulumaksuseadus. 15.12. 1999. - RT I 1999, 101, 903; 2006, 63, 468,§ 41 p 6.
[48] Samas, § 42 lg 1.
[49] Sotsiaalmaksu seadus. 13.12.2000. - RT I 2000, 102; 2005, 57, 451, § 2 lg 1 p 9.
[50] Kogumispensioni seadus. 14.04.2004. - RT I 2004, 90, 616; RT I 2006, 56, 417.
[51] Töötuskindlustuse seadus. 13.06.2001. – RT I 2001, 59, 359; RT 2006, 31, 236, § 2.
[52] Samas, § 30 lg 1.

toetusi, mida makstakse seoses ettevõtlusega[53]. Seega ei kuulu tulumaksuga maksustamisele kohaliku omavalitsusüksuse poolt seaduse alusel makstavad toetused, sest sotsiaaltoetusi makstakse sotsiaalhoolekande seaduse alusel.[54] Seaduse alusel makstavaks toetuseks on ka ainult kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse alusel makstavad toetused: Volikogul ja valitsusel on õigus anda üldaktidena määrusi. Volikogul on õigus üksikaktidena vastu võtta otsuseid, valitsusel anda korraldusi. Volikogu ja valitsuse õigusaktid kehtivad antud omavalitsusüksuse haldusterritooriumil[55].

Sama sätte[56] alusel ei maksustata rahvusvahelisi ja riiklikke kultuuri- ja teaduspreemiaid ning Vabariigi Valitsuse poolt antavaid spordipreemiaid. Sellest tulenevalt järeldub, et omavalitsuse poolt füüsilistele isikutele makstavatelt preemiatelt tuleb tulumaks kinni pidada. Näiteks korraldab omavalitsus konkursi "Kaunis Eesti kodu 2008". Selle konkursi tulemusena hinnatakse eramuid, korterelamuid, asutusi ja ettevõtteid, lasteaedu ning üldhariduskoole. Iga kategooria võitjad saavad auhinnaks (preemiaks) X krooni. Kui väljamakse tehakse füüsilisele isikule, maksustatakse tulu[57], mille kinnipidajaks on omavalitsus[58]. Väljamakse teostamisel juriidilisele isikule tulumaksu kinni ei peeta, isik kajastab saadud makset oma tuludes.

Eeltoodud sätete alusel toimub ka maksustamine, kui näiteks omavalitsus otsustab premeerida spordivõistlustel edukalt osalenud sportlasi või antakse kultuuripreemiaid kultuuritegelastele, siis tuleb sellelt makselt kinni pidada tulumaks. Juhul kui otsustatakse premeerimiseks eraldada summa vastavale juriidilisele isikule, peab tulumaksu kinni juriidiline isik kui selle väljamaksja.

Tulumaksuseaduse §des 49-52 sätestatud tulumaksuga maksustatakse residendist juriidilise isiku poolt tehtud kingitused, annetused ja vastuvõtukulud, jaotatud kasum, ettevõtlusega mitteseotud kulud ja väljamaksed[59]. Residendist juriidiliseks isikuks ei loeta riiki, kohalikku omavalitsuse üksust ega nende asutust. Seega nende poolt eeltoodud sätete alusel tehtud väljamakseid tulumaksuga ei maksustata. Selleks puudub vastav alus.

---

[53] Tulumaksuseadus. 15.12.1999. - RT I 1999, 101, 903; 2006, 63, 468, § 91 lg 3 p 3.
[54] Sotsiaalhoolekande seadus. 08.02.1995. - RT I 1995, 21, 323;2007,5, 320, §22-23.
[55] Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. 02.06.1993.- RT I 1993, 37, 558; 2005, 32, 235, §7.
[56] Tulumaksuseadus. 15.12.1999. - RT I 1999, 101, 903; 2006, 63, 468, § 91 lg 3 p 6.
[57] Samas, § 12 lg 1 p 7.
[58] Samas, § 40.
[59] Samas, § 1 lg 3.

Makse saaja seisukohalt on riigi ja kohaliku omavalitsusüksuse poolt tehtud kingitused ja annetused tulumaksuseaduse mittemaksustatavate objektide loetelus.[60]

Juriidiline isik on seaduse alusel loodud õigussubjekt. Juriidiline isik on kas eraõiguslik või avalik-õiguslik[61]. Avalik-õiguslik juriidiline isik on riik, kohaliku omavalitsuse üksus ja muu juriidiline isik, mis on loodud avalikes huvides ja selle juriidilise isiku kohta käiva seaduse alusel. Riigi ja kohaliku omavalitsuse üksuse suhtes kohaldatakse juriidilise isiku kohta sätestatut niivõrd, kuivõrd seadusest ei tulene teisiti[62].

Kui kohalik omavalitsusüksus maksab näiteks maksuintresse[63] (sh käibemaksult), trahve või teeb väljamakse nõuetele mittevastavatelt dokumendi alusel, siis sellega täiendavat tulumaksu arvestamise ja tasumise kohustust ei kaasne. Nõuetele mittevastava dokumendi alusel väljamaksega tekib vastuolu siiski riigiraamatupidamise üldeeskirja §s 15 toodud dokumendi kontrollinõuetega - nõuetele mittevastava dokumendi alusel väljamakseid teha ei või. Juhul kui raamatupidamise seaduse § 7 toodud nõuetele mittevastava dokumendi alusel väljamakse siiski tehakse, selgitab selle põhjused ja selle eest vastutuse ulatuse juba sisekontrolli osakond.

Riigi- ja omavalitsusasutused täidavad ainult maksu kinnipidaja ja tööandja maksukohustusi, nad peavad füüsilistele isikutele ja mitteresidentidele tehtud väljamaksetelt kinni tulumaksu (§ 41) ja maksavad tulumaksu erisoodustuselt (§ 48). Muid maksukohustusi neil ei teki[64].

2.4. Probleemsituatsioone käibemaksuarvestuses

Käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat. Tarbijaks võivad olla füüsilised isikud, mittetulundusühingud, sihtasutused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud, samuti riik ja kohalikud omavalitsused sellise tegevuse osas, kus nad ei müü ise kaupu ja teenuseid[65].

---

[60] Tulumaksuseadus. 15.12.1999. - RT I 1999, 101, 903; 2006, 63, 468, § 19 lg 3 p 6.
[61] Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27. 03. 2002. - RT I 2002, 35, 216; 2005, 39, 308, § 24.
[62] Samas, § 25 lg 2 ja lg 3.
[63] Maksukorralduse seadus. 20.02.02. - RT I 2002, 26, 150; 2008, 3, 21, § 115 lg 1.
[64] Eesti Maksuteadlaste Selts. Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega. 2006. Tartu: OÜ Casus, lk 154.
[65] Lasse, L. Maksuõigus. 2004. Tallinn, lk 357.

Kohalikud omavalitsused on tarbijad oma tegevuste osas, mida ei loeta ettevõtluseks, selles osas kantakse käibemaks raamatupidamislikult kuludesse. Läbi kohaliku omavalitsuse on kaudselt tarbijad kõik omavalitsusüksuse avalikke teenuseid tarbivad isikud.

Kohalikud omavalitsused ei ole tarbijad tegevuste osas, mida loetakse ettevõtluseks ja selles osas on neil käibemaksu mahaarvamise õigus. Ettevõtluse kaudu müüdavatele kaupadele ja osutatavatele teenustele tuleb lisada käibemaks ning selles osas on omavalitsused riigi ees käibemaksukohustuslased.

Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu vaid ostja kulutusi tarbimisele. Sellepärast erineb käibemaksuseaduses kasutatav ettevõtluse definitsioon teistes seadustes kasutatavast definitsioonist ning maksukohustus on pandud ka näiteks riigiasutustele ja mittetulundusühingutele, kes pakuvad tarbijatele samasuguseid kaupu ja teenuseid nagu äriühingud, kuigi kaupade müügil ja teenuste osutamisel puudub otsene äriline eesmärk[66].

Vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 4 on maksukohustuslane igaüks, kes mistahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Seega kohaldatakse üldist kontseptsiooni[67].

Tegevust avalikes huvides ei peeta ettevõtluseks. Euroopa käibemaksudirektiivis[68] on toodud avalike huvide tegevuste maksuvabastuste loetelu. Omavalitsusi puudutavad neist enim meditsiinilist, hariduslikku, sotsiaalhoolekannet osutavad teenused ja kaubatarned. Direktiivis on öeldud, et liikmesriigid võivad maksuvabastustel kohaldada tingimusi muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele. Üheks või mitmeks tingimuseks võivad olla organisatsiooni kasumi (mitte) teenimise või jagamise eesmärk, vabatahtlikkuse alusel juhtimine või haldamine; hindade kinnitamine ametiasutuste poolt või on nende hinnad madalamad kui käibemaksuga maksustavatel äriühingutel; maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, seades teised maksustatavad äriühingud sellega ebasoodsasse olukorda.[69]

---

[66] Lasse, L. Maksuõigus. 2004. Tallinn, lk 358.
[67] Terra, B.J.M., Wattel, P.J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 264.
[68] Euroopa Nõukogu direktiiv. 2006/112/EÜ, 28.11.2006, art 132.
[69] Samas, art 133.

Maksuvabastusi on kahte liiki, ühed neist annavad õiguse sama tegevuse tarbeks soetatud kaubalt ja teenuselt sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, teised sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei anna. Maksuvabastustel, mille puhul on sisendkäibemaksu maha arvamise õigus, on maksumääraks 0%.[70]

Käesolevas lõputöös käsitletakse maksuvabastusi, mis on seotud kohaliku omavalitsusüksuse avalikust eesmärgist tuleneva tegevusega ning mille puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole.

Eesti käibemaksuseadus sätestab, et maksustatakse ettevõtlust. Seadus ei viita alati otsestele täpsustatud mittemaksustamise tingimustele. Viidatakse omakorda seadustele, mille alusel vastavat maksuvaba teenust osutatakse. Näiteks loetakse maksuvabaks käibeks sotsiaalhoolekande seaduses nimetatud sotsiaalteenused, universaalne postiteenus postiseaduse tähenduses, tervishoiuteenus tervishoiuteenuste korraldamise seaduse tähenduses Sotsiaalhoolekande seadus omakorda kehtestab teenuste loetelu ja nende osutamise tingimused. Seega on maksuvabastuste tuvastamise alused kehtestatakse tihti nendele viidatud seadustes.

Avaliku sektori organeid loetakse enamasti mittemaksukohustuslasest juriidilisteks isikuteks selle tegevusega seoses, mida nad teevad ametivõimudena tingimusel, et nad ei konkureeri ettevõtjatega. Direktiivi lisas D on loetletud teatud tegevusalad, mille puhul tuleb neid käsitleda maksukohustuslasena, näiteks telekommunikatsioon, kauba- ja reisijatevedu, vee-, gaasi ja elektrivarustus. Avaliku sektori tegevuseks loetavate tegevuste puhul puudub ühtne lähenemine, sest Euroopa Kohus leiab, et vahet avaliku ja erasektori tegevuse vahel saab teha vaid liikmesriigis kohaldatava õiguse alusel[71].

28.11.2006.a on vastu võetud Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, mis jõustus 01.01.2007.a. Nimetatud direktiivi näol on tegemist kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ uuestisõnastamisega. Eeltoodud tehinguid ja toiminguid on kirjeldatud uue direktiivi lisas I: telekommunikatsiooniteenused; vee, gaasi, elektri- ja soojusenergia tarne; kaubavedu; sadama- ja lennujaamateenused; reisijatevedu; müügiks valmistatud uue kauba tarne; põllumajanduse sekkumisametite tehingud põllumajandustoodetega, mis on tehtud nende

[70] Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; 2005, 57, 451, § 15 lg 3.
[71] Terra, B.J.M., Wattel, P.J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 265.

toodete turu ühist korraldust käsitlevate määruste kohaselt; kaubanduslike messide ja näituste korraldamine; ladustamine; reklaamibüroode tegevus; reisibüroode tegevus; oma töötajate kaupluste, kooperatiivide, töölissööklate ja muude sellelaadsete asutuste pidamine; televisiooni- ja raadioorganisatsioonide tegevus, kui see ei ole maksust vabastatud artikli 132 lõike 1 punkti q kohaselt[72].

Käibemaksuseaduse kohaselt on käive kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus, kauba või teenuse omatarve, kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks.[73]

Ettevõtlus seaduse tähenduses on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku isiku tegevust käsitletakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast Euroopa Ühenduse Nõukogu Kuuenda Direktiivi lisas D sätestatud majandustegevust või selliseid KMS § 1 lõikes 1 loetletud tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi[74].

Käibemaksuga ei maksustata sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet. Mittemaksustatavate teenuste loetelu on täpsustatud, viidates sotsiaalhoolekande seadusele.[75] Kui näiteks sotsiaalhoolekande asutuses vastab vanurite ja puuetega inimeste toitlustamise teenus sotsiaalhoolekande seaduse[76] tingimustele, siis on nimetatud teenuse käive maksuvaba. Juhul kui toitlustamisteenust käivad tarbimas ka linnakodanikud, keda ei loeta vanuriteks ega puuetega isikuteks ja oma töötajad, siis seda ei loeta sotsiaalset laadi teenuseks. Asutusel tekib kohustus end registreerida maksukohustuslaseks maksustatava käibe piirmäära (250 000 krooni kalendriaasta algusest) täitumisel.[77]

---

[72] Euroopa Nõukogu direktiiv. 2006/112/EÜ, 28.11.2006, lisa I artiklile 13 lg 1 lg 3.
[73] Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; 2005, 57, 451, § 4 lg 1 p 1.
[74] Samas, § 2 lg 2.
[75] Samas, § 16 lg 1 p 1.
[76] Sotsiaalhoolekande seadus. 8.02.1995. I 1995, 21, 323; 2007,5, 320, § 10 lg 6.
[77] Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; 2005, 57, 451, § 19 lg 1.

Ostes ühendusesiseselt kaupa või teenust, võib omavalitsusüksusel tekkida piiratud käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus. Avaldus registreerimiseks tuleb esitada kolme päeva jooksul alates kohustuse tekkimisest.[78]

Piiratud käibemaksukohustuslaseks võib ka vabatahtlikult registreerida. Vabatahtliku registreerimise põhjuseks võib olla erinevus riikide käibemaksumäärades. Näiteks kui kauba müüja riigis on käibemaksumäär kõrgem kui ostja riigis, siis ostja vabatahtliku registreerumise korral on võimalus tasuda oma riigi madalamat maksumäära. Juhul kui omavalitsusüksus on juba oma tegevuse tõttu käibemaksukohustuslane, siis eraldi piiratud käibemaksukohustuslaseks registreerimine ei ole võimalik. Tasutud käibemaksu võib sisendkäibemaksuna maha arvata, kui see on seotud maksustatava ettevõtlusega.

Administreerimise lihtsuse huvides kehtestatakse piiratud maksukohustuslaseks registreerimisele samuti piirmäär. See tähendab, et sugugi mitte kõik juriidilised isikud ja asutused ei pruugi piiratud maksukohustuslaseks saada. Oluline on jälgida, et kauba ja teenuse soetamisel kehtivad erinevad piirmäärad. Kauba soetamisel tekib registreerimiskohustus alles 160 000 kroonise ostukäibe saavutamisel (vabatahtlik registreerimine on võimalik ka varem), kuid KMS § 10 lõikes 2 nimetatud teenuse saamisel tuleb ennast registreerida kohe pärast esimest ostutehingut (nt tarkvara ost internetist või õigusabiteenuse saamine välismaa advokaadibüroolt). Võib ennustada, et suurem osa piiratud maksukohustuslastest moodustavad riigi- ja omavalitsusasutused ning valdavalt maksuvaba käibega suurettevõtjad, kes ostavad oma tegevuse tarbeks ühenduse liikmesriikidest kaupa[79].

Omavalitsusüksused, kes ei ole käibemaksukohustuslased, võivad piiratud käibemakskohustuslasena registreerimiskohustuse saabumisel valida, kas registreerida ennast koheselt nii kauba kui ka teenuste osas piiratud käibemaksukohustuslaseks ning arvestada mõlemalt tehinguliigilt pöördkäibemaksu. Või siis registreeritakse kauba osas eraldi kohustuslaseks 160 000 piirmäära saabumisel ja käibemaksuseaduses loetletud teenuste[80] osas koheselt.

---

[78] Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; 2005, 57, 451,§ 21 lg 3.
[79] Lasse, L. Maksuõigus. 2004. Tallinn, lk 367.
[80] Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; 2005, 57, 451, § 10 lg 2.

Juhul kui teenus kuulub maksustamisele teenuse osutaja riigis või teenuse osutaja on ennast maksukohustuslasena registreerinud Eestis, siis maksab käibemaksu teenuse osutaja ja saajal piiratud maksukohustuslaseks registreerimise kohustust ei teki.[81]

Piiratud maksukohustuslasena registreerimise päevast arvates peab isik täitma piiratud maksukohustuslase kohustusi, sealhulgas arvutama ja tasuma tasumisele kuuluva käibemaksusumma. Käibedeklaratsioone peab piiratud maksukohustuslane esitama üksnes juhul, kui ta on maksustamisperioodil teinud maksustatavaid toiminguid. Piiratud maksukohustuslasel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.[82]

Keerulisem on olukord käibemaksu arvestamisel seoses käibe määratlemisega. Käibemaksuseaduse alusel on käive ennekõike kauba võõrandamine või teenuse osutamine ettevõtluse käigus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest. Samas on öeldud ka, et kohaliku omavalitsusüksuse asutuse tegevust käsitatakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endas käibemaksudirektiivi vastavas lisas sätestatud majandustegevust või selliseid tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi.[83]

Probleemsetele küsimustele vastuste leidmisel tuleb siiski lähtuda majandustehingu sisu tõlgendamisest. Käibemaksuseaduse alusel on koolitusteenus üldreeglina küll maksuvaba käive[84], aga kui omavalitsusüksuses näiteks osutatakse koolitusteenust ärilistel eesmärkidel, tuleb seda lugeda siiski ettevõtluseks ning seega kuuluvad need tehingud käibemaksuga maksustamisele. Siinjuures on oluline meelde tuletada, et kui teenust pakutakse ärilistel eesmärkidel, siis seda ei loeta avalikuks huviks vaid juba äriliseks huviks.

Koolitus- ja lapsehoiuteenusega kaasneb toitlustamine koolides ja lasteaedades, meditsiiniasutustes toitlustatakse patsiente, hooldekodudes toitlustatakse hoolealuseid. Lõputöö autori arvates tuleks neid toitlustamisi vaadelda ühtsetel alustel nii valdkondade lõikes ja ka olenemata sellest, kas toitlustuskulud tasub toitlustatav ise või kantakse need kulutused eelarvest. Tasumise tingimused võivad muutuda, näiteks tasutakse riigieelarvest

[81] Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; 2005, 57, 451, § 10 lg 4.
[82] Samas, § 25 lg 1.
[83] Samas, § 2 lg 2.
[84] Samas, § 16 lg 1 p 6.

esimese nelja klassi õpilaste toitlustamiskulud. Maksustamine ei tohi sõltuda tingimusest, kes teenuse eest tasub. Kui teenus kuulub käibemaksudirektiivi alusel[85] avalike huvide maksuvabade tegevuste ja nendega seotud kaubatarnete hulka ja teenuseid osutatakse selles artiklis nimetaud organisatsioonide poolt, siis selline tegevus ei too endaga kaasa käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Asjaolu, et paljud avaliku sektori asutused eelistavad osta sisse toitlustamisteenust, sõltub otsestest majanduslikest kaalutlustest. Sellest asjaolust lähtudes teeb lõputöö autor järelduse, et antud toitlustustegevus erasektorile siiski konkurentsi ei paku. Konkurentsitingimuste hindamisel tuleb lähtuda käibemaksudirektiivis toodud tingimustest.[86]

Eeltoodu juures on oluline silmas pidada, et kui teenuste ja nendega seonduvate kaubatarnete saajateks ei ole teenuse sihtrühm, vaid näiteks oma töötajad ja muud isikud, siis maksuvabastus ei kehti. Maksukohustuse täitmiseks on vajalik pidada antud tegevuste kohta arvestust, et õigeaegselt piirmäära (250 000 krooni) saavutamisel asutus maksukohustuslaseks registreerida.

Kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal olid postiteenused peaaegu ainult riiklike monopolide käes, see seletab ka, miks tol ajal otsustati postiteenuste üldise vabastamise süsteemi kasuks. Tänapäeval aga osutatakse postiteenuseid üha enam konkurentsiolukorras. Riiklike postiteenuste vabastamine tekitab konkurentsimoonutusi eraettevõtjate kahjuks, kes peavad käibemaksu maksma. 5. mail 2003 esitas Euroopa Komisjon postiteenuste käibemaksu puudutava direktiivi ettepaneku. Ettepaneku kohaselt tuleks postiteenuste maksustamiseks artiklis 13 toodud vabastused kaotada[87].

Tänapäeva maksuõiguses on tunnustatud niinimetatud majandusliku tõlgendamise reegel, mis tähendab, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust *(substance over form),* mitte juriidilisest vormist[88].

---

[85] Euroopa Nõukogu direktiiv, 2006/112/EÜ, 28.11.2006, art 132.
[86] Samas, ptk 2.
[87] Terra, B.J.M., Wattel, P.J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 286.
[88] Lasse, L. Maksuõigus. 2004. Tallinn, lk 62.

Enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem sellest maksuhalduri piirkondlikku struktuuriüksust kirjalikult teavitanud maksukohustuslane lisab käibemaksu § 16 lg 3 toodud kaupade ja teenuste maksustatavale väärtusele[89].

Selliseks käibeks on omavalitsusüksustel tavaliselt mitteeluruumide üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine. Eluruumide üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmise puhul ei saa käibemaksukohustuslaseks registreerida[90], selles osas ei ole õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele. Esitatavatel arvetel sisaldub käibemaks hinna sees, selle eest tasub lõpptarbija ehk elanik. Maksustatavalt käibelt on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Kui maksukohustuslane lisab kaupade ja teenuste maksustatavale väärtusele käibemaksu eeltoodu alusel, siis maksustatakse sellist käivet esimesest maksustamisperioodist alates vähemalt kahe aasta jooksul.[91]

Eeltoodust lähtudes tuleb tähelepanu pöörata asjaolule, et kui maksukohustusega seotud tegevuse käigus on vara soetamisel sisendkäibemaks täiel määral maha arvatud, siis kasutatakse seda ka sama tegevuse osas. Näiteks kui vara kasutatakse ka mittemaksustatava tegevuse tarbeks, siis on vajalik sisendkäibemaksu korrigeerimine.

Sisendkäibemaksu korrigeerimise periood on kinnisasja ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul kümme kalendriaastat ning muu põhivara ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul viis kalendriaastat. Esimeseks kalendriaastaks loetakse ajavahemik põhivara soetamise päevast kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Põhivara tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse puhul loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemikku põhivara tarbeks kauba soetamise või teenuse saamise päevast kuni jooksva kalendriaasta lõpuni[92].

Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord kehtestatakse rahandusministri määrusega[93].

---

[89] Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT I 2005, 57, 451, § 16 lg 3.
[90] Samas, § 16 lg 3 p 1 ja p 2.
[91] Samas, § 16 lg 4.
[92] Samas, § 32 lg 4^1.
[93] Samas, § 32 lg 6.

Võimaliku probleemsituatsioonina väärib autori arvates tähelepanu näidisjuhtum, kus mittemaksukohustuslasest omavalitsusüksus edastab ehitajale selle poolt kulutatud elektrienergia eest arve. Asutus ei ole käibemaksukohustuslane, edastatav arve sisaldab oma hinnas küll käibemaksu aga asutusel ei ole õigust esitataval arvel käibemaksu välja tuua. Seega ei saa ka ehitaja seda oma sisendkäibemaksuna maha arvata.

Käibemaksuseaduse kohaselt saab kulude vahendamisel käituda kahel viisil. Esiteks arvata kuluarvelt sisendkäibemaks maha ning maksustada müügitehing käibemaksuga. Teiseks variandiks on esitada kulud edasi käibeväliselt. Sellisel juhul puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus[94].

Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine tuleneb otseselt käibemaksuseadusest ja mahaarvamisel on lubatud kasutada kahte meetodit, kas proportsionaalne mahaarvamise meetod või otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit. Proportsionaalse mahaarvamise meetodi puhul rakendatakse maksustatava käibe ja kogu käibe suhet kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. See määratakse üldjuhul eelmise kalendriaasta käibe põhjal. Kalendriaasta lõpul korrigeeritakse tulemust, lähtudes selle kalendriaasta maksustatava käibe ja kogukäibe suhtest. Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul arvestatakse arvestatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha ei arvata. Nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele.[95]

Käibemaksuseadus täpsustab maksukohustuslase kohustused arvestuse pidamisel.[96] Lõputöö autori arvates on antud kohustuse täitmisel oluline roll kohaliku omavalitsusüksuse raamatupidamise osakonnal. Maksuarvestus peab olema selge ja arusaadav, eristatav maksustatava ja mittemaksustatava tegevuse osas. Autor soovitab käibemaksuga seotud tehingute kirjendamine välja tuua raamatupidamise sise-eeskirjas. Finantsinfosüsteemis tuleks seadistada käibemaksu arvestus nii, et tekiks selge ülevaade

[94] Maksuviidad 2008. 2008. Tallinn: AS Äripäev, lk 55.
[95] Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554, RT I 2005, 57, 451, § 33.
[96] Samas, § 36.

maksustatavatest tehingutest ja saadakse kontrollitavad andmed käibemaksudeklaratsiooni täitmiseks.

Ennetaval kontrollimisel tuleks pöörata tähelepanu kõikidele aruannetes esinevatele tululiikidele. Tulude sisust lähtuvalt tuleb hinnata nende võimalikku vastavust ettevõtluse kriteeriumile, millest lähtuvalt võib tekkida maksuarvestuse ja tasumise kohustus.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli uurida ja välja tuua finantskontrolli ennetavaid meetmeid raamatupidamise osakonnas, maksuarvestuse erisusi ning probleemsituatsioone kohalikus omavalitsusüksuses. Eesmärk ja ülesanded on täidetud – lõputöö koostamise käigus uuriti finantskontrolli ennetavaid meetmeid tervikuna ja anti kokkuvõtlik ülevaade tegeliku elu situatsioonidest. Uurimustöö koostamisel oli eelduseks raamatupidamisarvestuse tundmine ja orienteerumine erinevates maksuseadustes, mida lõputöö autor Sisekaitseakadeemias õppides omandas.

Lõputöö koostamise käigus leidis autor kinnitust asjaolule, et raamatupidamise sise-eeskirjal on oluline roll informatsiooni edastamisel nii sisestele kui ka välistele infotarbijatele. Sise-eeskiri on iseenesest üheks ennetavaks meetmeks, et vältida ja vähendada võimalikke tekkivaid vigu nii raamatupidamis- kui ka maksuarvestuses. Tulenevalt avaliku sektori käibemaksu arvestuse erisustest on autori arvates oluline pöörata tähelepanu selle kirjeldamisele sise-eeskirjas.

Kõigil raamatupidamiskohustuslastel peavad olema koostatud individuaalsed ja erinevad raamatupidamise sise-eeskirjad lähtudes konkreetsest tegevusvaldkonnast. Oluline on välja töötada ja juurutada kindel süsteem, mille abil muudetakse raamatupidamise sise-eeskirja täitmist, nt teha dokumentide käive arusaadavaks ja kohustuslikuks kõigile sellega seotud isikutele. Lisaks süsteemi juurutamisele on vaja tagada ka selle täitmine ja kontrollimine. Raamatupidamise sise-eeskiri on oma ideaalis ühtlasi ka raamatupidamise korraldamise aluseks. On vähe kasu hästi koostatud eeskirjast, kui selles esitatud nõuete täitmist ei järgita ega kontrollita.

Lõputöö koostamise käigus jõudis autor seisukohale, et sisekontrolli meetmete rakendamine raamatupidamise osakonnas algab raamatupidamise sise-eeskirja koostamisega ja lõpeb arvestuse õigsuse tagamisega oma tegevuse käigus vastavuses koostatud sise-eeskirjale. Mida selgemalt ja arusaadavamalt on eeskiri koostatud, seda tulemuslikum on selle järgimine ja lihtsam kontrollimine. Ei saa kindlalt väita, et ilma sisekontrolli meetmete rakendamise kirjeldamiseta raamatupidamise sise-eeskirjas kontrollimehhanism ei toimiks, tegelikus elus võib see tuleneda ka juhtiva

pearaamatupidaja kompetentsusest ja tööalasest kogemusest. Avalikus sektoris töötavalt raamatupidajalt oodatakse oskusi ja orienteerumisvõimet nii raamatupidamis- kui maksualastes õigusaktides, vajalik on ka oma valdkonna muu seadusandluse tundmine.

Kes ja milliseid kontrollifunktsioone teostab, oleneb raamatupidamise osakonnas töötavatest raamatupidajate arvust ja struktuurist. Töötajate tegevus andmete võrdlemisel annab kindlustunde, et kogutud andmed on õiged ja tõepärased.

Avaliku sektori maksuarvestuse erisused võivad olla välja toodud maksuseadustes või nendes viidatud seadustes. Probleemsituatsioonid võivad tekkida majandustehingute sisu tõlgendamisel nii tulumaksu- kui ka käibemaksuseaduse mõistes.

Maksustamine ei tohi sõltuda teenuse eest tasuja isikust vaid ennekõike teenuse majanduslikust sisust lähtudes. Igale üksikjuhtumile tuleb läheneda individuaalselt ja erapooletult. Maksuriskide maandamiseks ning kindlustunde saavutamiseks on vajalik õigeaegselt konsulteerida maksuhalduriga.

Raamatupidamisüksuses on vajalik pöörata tähelepanu käibemaksuseaduse mõistes müüdavatele kaupadele ning osutatavatele teenustele. Sageli on vaja jõuda esmalt selgusele, kas avaliku sektori üksusel või võib tekkida käibemaksukohustus käibemaksuseaduse ja Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi mõistes.

Lõputöös välja toodavad sisekontrolli finantskontrolli meetmed on iseenesest raamatupidamisarvestuse süsteemi sisse ehitatud kohustused ja soovitused, mis ei lisa ega suurenda seeläbi kontrollimiseks tehtavaid kulutusi. Integreeritud kontrollimehhanism on juba iseenesest ka kahekordne kirjendamine raamatupidamises ning seda on kasutatud juba väga ammu. Neid on ka lihtsam täiendada, kui omavalitsusüksuse areng ja võimalikud uuendused peaksid seda nõudma.

SUMMARY

Title “Pre-emptive measures of the fiscal control mechanisms in local governments accounting department”

Subject of the thesis: “Pre-emptive measures of the fiscal control mechanisms in local governments accounting department”.

The foreign language summary is written in English. Font style “*Times New Roman*”, size 12 and line spacing 1.5 was used.

Thesis comprises of 38 pages and is written in Estonian. 26 sources were used in all. Qualitative method was used in the preparation of the thesis. Managerial accounting literature, taxation laws, and EC value added tax directives were used as sources in the literature overview.

Thesis consists of introduction, two chapters, and summary.

The first chapter analyses internal audits pre-emptive measures in accounting, one of which is bookkeeping regulations and the control mechanisms described in it. Compilation basis of the regulations are presented, which should assure that book-keeping and tax accounting data is accurate. The second chapter focuses on tax accounting measures and possible distinctions in local governments. Potentially problematic situations concerning taxation are discussed.

Author had a definite objective: to explore and present pre-emptive fiscal control measures in the accounting department, and distinctions in tax accounting in local governments.

Author of the thesis feels that this subject has got undeservedly little attention. The significance of the subject comes from everyday life. On the whole the public sector has taken the direction on accounting centralization thereby it is important to draw attention to make fiscal control systems more efficient. Keywords: comparative data, balance adequacy, interpretation of the transactions, public sector taxation distinctions.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Alver, L., Alver, J. , Reinberg, L. Finantsarvestus. 2004.Tallinn:Deebet.
2. Avaliku teenistuse seadus. 25.01.1995. - RT I 1995, 16, 228; 2005, 54, 430.
3. Eesti Maksuteadlaste Selts. Eesti Maksuseadused koos rakendusaktidega. 2006. Tartu: OÜ Casus.
4. EV Raamatupidamise Toimkond. Hea raamatupidamistava. 2005. Tallinn: Külim.
5. Euroopa Nõukogu kuues direktiiv, 1977/388/EMÜ, 17.05.1977.
6. Euroopa Nõukogu direktiiv, 2006/112/EÜ, 28.11.2006.
7. Kallas, K. Finantsarvestuse alused.2002. Tallinn.
8. Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. 02.06.1993.- RT I 1993, 37, 558; 2005, 32, 235.
9. Kogumispensioni seadus. 14.04.2004. - RT I 2004, 90, 616; RT I 2006, 56, 417.
10. Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; 2005, 57, 451.
11. Lehis, L. Maksuõigus. 2004. Tallinn: Juura.
12. Maksukorralduse seadus. 20.02.02. - RT I 2002, 26, 150; 2008, 3, 21.
13. Maksuviidad 2008. 2008. Tallinn: AS Äripäev.
14. Narusk, A. 2007.Linnade-valdade raamatupidamisest riigikontrolli pilgu läbi - Eesti Majanduse Teataja 11/2007. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus.
15. Raamatupidamise seadus. 20.11.2002. - RT I 2002, 102, 600; 2005, 61, 478.
16. Riigi raamatupidamise üldeeskiri. Rahandusministri määrus nr. 105. 11. 12. 2003. – 11. RTL 2003, 130, 2103; 2006, 11, 198.
17. Rahandusministeerium.Kontroll:Juhendmaterjalid.http://www.fin.ee. (01.11.2006).
18. Siseaudit ja revisjon. 2006. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ.
19. Sotsiaalhoolekande seadus. 8.02.1995. I 1995, 21, 323; 2007,5, 320.
20. Sotsiaalmaksu seadus. 13.12.2000. - RT I 2000, 102; 2005, 57, 451.
21. Terra,B.J.M.,Wattel, P.J. 2006. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.
22. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27. 03. 2002. - RT I 2002, 35, 216; 2005, 39, 308.
23. Tulumaksuseadus. 15. 12.1999. - RT I 1999, 101, 903; 2006, 63, 468.
24. Tööturuteenuste ja -toetuste seadus. 28.09. 2005. - RT I 2005, 54, 43 ; 2006, 26, 193.
25. Töötuskindlustuse seadus. 13.06.2001. - RT I 2001, 59, 359; RT I 2006, 31, 236.
26. Vabariigi Valitsuse määrus nr 254. 20.12.2007. RTI, 28.12.2007, 71, 442.