

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Reelika Voolar

**TEENUSE KAJASTAMISE JA MAKSUSTAMISE  
PROBLEEMKOHAD KOHALIKUS OMAVALITSUSES  
ÜHISTRANSPORDI NÄITEL**

Lõputöö

Juhendaja:

Kaia Tooming, MA

Kaasjuhendaja:

Piret Zahkna, kõrgrakendusharidusele vastav kvalifikatsioon

Tallinn 2024

## SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Kaitsmise kuu ja aasta: juuni 2024
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohad kohalikes omavalitsustes ühistranspordi näitel</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Problems of Service Reporting and Taxation in Local Governments Using the Example of Public Transport</p> <p><i>Lühikokkuvõte:</i></p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 55 leheküljest ning kuuest lisast. Lõputöös on kasutatud 40 allikat, millele on töös viidatud. Töö uurimisprobleem on, millised on kohaliku omavalitsuse ühistranspordi teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohad? Lõputöö eesmärgiks on selgitada välja läbipaistvat finantsarvestust takistavad tegurid ja ühistranspordi teenuse õiglane maksustamine.</p> <p>Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad alapeatükkideks. Esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade avaliku sektori teenuse ja toetuse olemusest ühistranspordiga seoses, kohaliku omavalitsuse rahastamissüsteemist ning avaliku sektori majandustegevusega tegelevate asutuste käibemaksuarvestusest ja raamatupidamisest. Teises peatükis tutvustatakse uurimismetoodikat, uuringu tulemusi ning tehtud järeldusi. Andmekogumismeetodina kasutati kirjeldavat statistikat ning kasutati poolstruktureeritud intervjuud.</p> <p>Töö tulemusena selgus, et probleemkohad kohalikes omavalitsustes teenuse kajastamise toetusena tulenevad õigusaktide mitmesti tõlgendamisest ning vaja on ühtset ja konkreetset määrust. Uuringutest saadud tulemused analüüsitakse ning tehakse järeldused ja ettepanekud.</p>	
Võtmesõnad: avalik toetus ja teenus, ühistransport, finantsautonoomia, raamatupidamisearevestus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: public subsidies and service, public transport, financial autonomy, accounting	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Reelika Voolar</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd ja seisukohad kirjalikest allikatest ning mujalt allikatest saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Annan Sisekaitseakadeemia tasuta loa (lihtlitsentsi) minu loodud teose reprodutseerimiseks säilitamise ja elektroonilise avaldamise eesmärgil, sealhulgas Sisekaitseakadeemia raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni. Annan loa teose üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Sisekaitseakadeemia veebikeskkonna kaudu sealhulgas Sisekaitseakadeemia raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni. Olen teadlik, et nimetatud õigused jäävad alles ka autorile. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei riku ma teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse õigusaktidest tulenevaid õigusi.</p> <p>Allkiri: allkirjastatud digitaalselt</p>	
Vastab lõputöö nõutele	
Juhendaja: Kaia Tooming	allkirjastatud digitaalselt
Vastab lõputöö nõutele	
Kaasjuhendaja: Piret Zahkna	allkirjastatud digitaalselt
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Kerly Randlane	allkirjastatud digitaalselt

## SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. AVALIKU TEENUSE KAJASTAMISE JA MAKSUSTAMISE ASPEKTID JA SELLE MÕJU RIIGI MAKSUTULULE .....	8
1.1. Avaliku sektori teenuse ja toetuse olemus ning seos ühistranspordiga .....	8
1.2. Kohalike omavalitsuste rahastamissüsteem .....	12
1.3. Avaliku sektori õiguslike asutuste käibemaksuarvestus ja raamatupidamine .....	16
2. EMPIIRILINE UURING.....	20
2.1. Uuringu meetoodika, valim ja protsess .....	20
2.2. Empiirilise analüüsi tulemused.....	23
2.2.1. Kirjeldava statistika tulemused.....	23
2.2.2. Intervjuude tulemused.....	27
2.3. Järeldused ja ettepanekud .....	31
KOKKUVÕTE .....	36
SUMMARY .....	38
TABELITE JA JOONISTE LOETELU .....	44
Lisa 1. Ühistranspordi kulude osakaal põhitegevuse üldkuludest linna- ja vallavalitsuste lõikes .....	45
Lisa 2. Ühistranspordi toetuste osakaal majandamiskuludest linna- ja vallavalitsuste lõikes .....	47
Lisa 3. Transporditeenuste tulu osakaal kaupade ja teenuste müügist linna- ja vallavalitsuste lõikes .....	49
Lisa 4. Riigile laekumata hinnanguline käibemaksu summa linna- ja vallavalitsuste lõikes .....	51
Lisa 5. Ekspertintervjuu küsimused .....	54
Lisa 6. Ekspertintervjuude koodipuu .....	55

## SISSEJUHATUS

Riigikontroll tegi 18.03.2019. aastal Rahandusministeeriumile märgukirja, tähelepanekuga, et mõnedes omavalitsustes toimub käibemaksu arvestamine äri- ja muudes ühingutes maksusüsteemi arvelt. Üles jäi küsimus, kas selline praktika on lubatud või on puudujääke kehtivas õiguskorras või selle rakendamises. (Riigikontroll, 2019) Riigikontrolli tähelepanekutele vaatamata ei ole Rahandusministeerium seni nimetatud probleemkohta lahendanud. Avalik teenus on üldistes huvides osutatav teenus, mis on mõeldud avalike hüvede pakkumiseks, avalike ülesannetega kaasnevate kohustuste täitmiseks või põhiõiguste ja vabaduste ning huvide kaitseks (Eelnõude infosüsteem, 2023, lk 6). Keskvalitsus loob kohalikele omavalitsustele finantseerimise süsteemi, mis tagab vahendid ülesannete täitmiseks. Seaduseandja otsustada on, kui palju laekub riigieelarvest toetusena kohalikku omavalitsusse. (Rahandusministeerium, 2023, lk 22)

Teema on **aktuaalne** kahest aspektist. Arvestades riigirahanduse olukorda, kus keskvalitsus peab leidma täiendavaid tulu allikaid või kärpekohti, on oluline, et avalik sektor käitub samuti maksukuulekalt. Teine aspekt on kaitsta ebakindlat majandusolukorda, mille eesmärk on tagada aus ja vaba konkurents. (Vabariigi Valitsus, 2023) Teema aktuaalsus seisneb veel selles, et Rahandusministeerium on kaalunud muuta käibemaksureegleid, mis tooks kaasa olulise muutuse Tallinna tasuta ühistransporditeenuse kuludes. Selle kohaselt muutuks Tallinna jaoks tasuta ühistranspordi pakkumine ligi 15 miljonit eurot kallimaks. Tallinnas korraldab bussi-, trammi- ja trollivedu Tallinna Linnatranspordi Aktsiaselts. Praegu saab ettevõtte linna eelarvest üle 70 miljoni euro, millelt ei tule maksta käibemaksu. Uute käibemaksureeglite rakendumisel aga muutuks olukord ning käibemaksu peaks tasuma ka sellelt summalt, mida linn ettevõttele eraldab. See tõstaks oluliselt tasuta ühistransporditeenuse kulude suurust. Praegusel juhul võib öelda, et kui seda teenust ei maksustata käibemaksuga, kuid samas küsitakse kõikide kaupade ja teenuste puhul sisendkäibemaksu tagasi, siis tegelikult riik doteerib kohalikku omavalitsust. Teisisõnu, riik annab omavalitsusele rahalist toetust, kandes osaliselt või täielikult üle käibemaksukohustuse enda peale. (Hindre, 2020)

Käibemaksu kohaldamine erinevate teenuste ja kaupade puhul on kompleksne küsimus, mis toob kaasa mitmekesiseid arusaamu ja praktikaid erinevate riigiasutuste ning omavalitsuste seas. Selles kontekstis on oluline rõhutada käibemaksuga seotud toetuste mõju nii ettevõtjatele

kui ka kohalikele omavalitsustele. Riigiasutused ja omavalitsused järgivad käibemaksureegleid erinevalt, mis võib viia erinevate tõlgendusteni selle kohta, kas ja kuidas käibemaksu tuleks konkreetsete teenuste või kaupade puhul kohaldada. Näiteks võib ühistranspordi valdkonnas esineda erinevaid lähenemisviise käibemaksule. Mõned asutused võivad otsustada tasuta käibemaksu ühistranspordi teenuste eest, põhjendades seda otsesema seosega teenuse hinnaga. Teised võivad aga väita, et toetus, mida nad pakuvad, ei ole otseselt seotud piletihinnaga, mistõttu nad ei pea käibemaksu tasuma. Käibemaksu mõistmine ja selle praktiline rakendamine on oluline küsimus, mis vajab selget ja ühtset raamistikku. (Hindre, 2020)

Maksudohustuslane on iga isik, kes teostab iseseisvalt mistahes majandustegevust, hoolimata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest. Majandustegevuseks loetakse tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute tegevusi ning kutseala tegevust, kus põhirõhk on materiaalse või immateriaalse vara kasutamisel kestva tulu saamise eesmärgil. Siiski võidakse neid käsitleda maksudohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mis võivad oluliselt moonutada konkurentsi. Seega võib omavalitsusüksus ise tagada transporditeenuse või lasta seda teha, ilma et peaks seda rahaliselt hüvitama, sõltuvalt olukorrast ja asjaoludest. (Gemeentee Borsele kohtulahend, 2016). Käibemaksudirektiivi artiklites 74–77 on välja toodud, et nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab. Lisaks arvestatakse sinna ka nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006)

Lõputöö on **uudne**, sest teadaolevalt pole varem uuritud teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohti kohalikus omavalitsuses. Varasemalt on kirjutatud Eesti Maaülikoolis lõputöö „Kohaliku omavalitsuse majandusvaldkonnateenuste kättesaadavus ja kvaliteet ühinenud Mustvee vallas“ (Koromnova ,2020). Sisekaitseakadeemias on kirjutatud teemal „Kohaliku omavalitsuse valitseva mõju all olevate äriühingute kasumlikkus“ (Generalova, 2015).

Lõputöö **uurimisprobleem** on: millised on kohaliku omavalitsuse ühistranspordi teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohad? Uurimisprobleemist lähtuvalt on lõputöös püstitatud kolm **uurimisküsimust**:

1. Kui suur on hinnanguline summa, mis riigil jääb saamata käibemaksu osas ühistranspordi sektoris teenuse kajastamise toetuste tõttu?
2. Kuidas võivad erinevad käibemaksureeglite tõlgendamise viisid ning nende rakendamine mõjutada majandustegevust ja konkurentsi?
3. Kuidas lahendada teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohti kohalikus omavalitsuses?

Lõputöö **eesmärk** on selgitada välja läbipaistvat finantsarvestust takistavad tegurid ja ühistranspordi teenuse õiglane maksustamine.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised **uurimisülesanded**:

1. Anda teoreetiline ülevaade avalikust teenusest ja toetusest, kohaliku omavalitsuse finantsautonoomiast ning avaliku sektori õiguslike asutuste käibemaksuarvestusest ja raamatupidamisest.
2. Analüüsida riigiraha.fin.ee keskkonnas olevaid kohalike omavalitsuste sekundaarandmeid.
3. Analüüsida poolstruktureeritud intervjuudest tulenevaid vastuseid.
4. Hinnata teooriast, arvutustest ja intervjuudest lähtuvalt teenuse võimaliku toetusena kajastamise probleemkohti ning esitada ettepanekud probleemkoha lahenduseks.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda on jagatud alapeatükkideks. Esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade avaliku sektori teenuse ja toetuse olemusest ühistranspordiga seoses, kohaliku omavalitsuse rahastamissüsteemist ning avaliku sektori majandustegevusega tegelevate asutuste käibemaksuarvestusest ja raamatupidamisest. Teises peatükis tutvustatakse uurimismetoodikat, uuringu tulemusi ning tehtud järeldusi.

Lõputöö raames viiakse läbi kombineeritud uuring, mis hõlmab kvantitatiivset ja kvalitatiivset uuringut. Kvantitatiivse ja kvalitatiivse uuringu valimiks on valitud eesmärgipärane valim. Eesmärgipärase valimi puhul saab uuringus kasutada konkreetseid andmeid ning isikuid ja uurimistulemused on valimiga seoses otseselt seotud (Leavy, 2017, p. 79). Kvantitatiivses uuringus viiakse läbi kirjeldav statistika, mis hõlmab riigiraha.fin.ee andmebaasidest aastate lõikes 2017-2023 kõikide kohalike omavalitsuste ühistranspordi sektori sekundaarandmete välja võtmist ja analüüsi. Analüüsitakse, milline osa kohalike omavalitsuste põhitegevuskuludest on seotud ühistranspordikuludega. Samuti uuritakse linna- ja

vallavalitsuste ühistranspordi sektori majandamiskulusid, võttes arvesse nende saadud toetuste osakaalu. Vaadeldakse, milline on ühistransporditeenuste tulude osakaal kogu kaupade ja teenuste müügist saadud tulust. Viimase etapina arvutatakse välja oletatav puuduolev käibemaksusumma. Kvalitatiivses uuringus viiakse läbi poolstruktureeritud intervjuu Rahandusministeeriumi, Maksu ja Tolliameti ja Eesti Linnade ja Valdade liidu ekspertidega. Pärast intervjuude läbiviimist transkribeeritakse intervjuude vastused ning teostatakse analüüs, mille tulemusel formuleeritakse järeldused.

# **1. AVALIKU TEENUSE KAJASTAMISE JA MAKSUSTAMISE ASPEKTID JA SELLE MÕJU RIIGI MAKSUTULULE**

Töö teoreetilise esimeses alapeatükis antakse ülevaade avaliku sektori teenuse ja toetuse olemusest ning selle seosest ühistranspordiga. Teoreetilise osa teises alapeatükis keskendutakse kohaliku omavalitsusele, et saada teada, kuidas toimub kohalike omavalitsuste rahastamine. Kolmandas alapeatükis vaadatakse üle avaliku sektori majandustegevusega tegelevate asutuste käibemaksuarvestus ja raamatupidamine.

## **1.1. Avaliku sektori teenuse ja toetuse olemus ning seos ühistranspordiga**

Teenused on tegevused mida üks osapool saab osutada teisele. Teenusel puudub füüsiline vorm ja keegi ei saa seda omada. Selle osutamine võib, kuid ei pruugi olla seotud mingi olemasoleva tootega. (Lepiste & Raudjärv, 2019, p. 136)

Teenuse pakkuja ja saaja on teenuste pakkumise protsessis alati omavahel tugevalt seotud. Teenuse saajad annavad teenustele juurde lisandväärtust ja nemad mängivad olulist rolli teenuste täiustamisel, kuna kui ei oleks tarbijat, siis ei oleks ka teenust, mida pakkuda. Teenused ja kaubad on omavahel tugevalt seotud. Klienditeenindaja ja kliendi suhe on näide seosest, kus teenuse abil saab klient soetada erinevaid kaupu. (Lepiste & Raudjärv, 2019, p. 136)

Mõistest avalik teenus saavad inimesed erinevalt aru. Iga ühiskonnaliikme jaoks omavad avalikud teenused sageli erinevat tähendust. Kõige üldisemas tähenduses võib öelda, et avalikud teenused teenivad rahvast ja on mõeldud nende heaoluks. Avaliku teenuse eest saadakse vastu hüve. Näited avalikest teenustest hõlmavad erinevaid toetusi, haridust ja ühistransporti. (Lepiste & Raudjärv, 2019, p. 136) Avalike teenuste osutamine on oluline valdkond, mida kontrollib ja pakub kohalik omavalitsus ning nende eesmärk on vastata elanikkonna ootustele ja vajadustele, mis tagab elanike toetuse ja usalduse kohaliku



omavalitsuse vastu (Krawczyk & Malgorzata, 2022, p. 193). Avaliku teenuse kvaliteet on seotud kodanike rahuloluga ja arvesse tuleb võtta võimalikult palju kohalike elanike arvamust ja inimeste vajadusi (Lepiste & Raudjärv, 2019, p. 136). Avalik teenus peab käima ajaga kaasas ning pidevalt täiustama ja pakkuma kvaliteetseid teenuseid, et tagada kodanike rahulolu. See ei ole oluline ainult selleks, et vastata maksumaksjate ootustele, vaid ka selleks, et pakutav hüve oleks läbipaistev ning vastaks maksumaksjate huvile ning tekitaks usaldust nendes. (Banushi, 2019, pp. 4-5)

Tabelist 1 nähtub erasektori ja avaliku sektori teenuste võrdlus paremaks arusaamiseks nende erisustest. Need erisused aitavad mõista, kuidas avaliku teenuste osutamisel tegutsetakse ja millised on nende peamised eesmärgid.

Tabel 1. Erasektori ja avaliku sektori teenuste võrdlus (Lepiste & Raudjärv, 2019, p. 137; autori koostatud)

<b>Erasektori teenused</b>	<b>Avaliku sektori teenused</b>
Teenuste kogust ja kvaliteeti on suhteliselt kerge mõõta	Teenuste kogust ja kvaliteeti on reeglina raske mõõta
Tarbitavad vaid ühe inimese poolt	Tarbitavad ühiselt ning sageli samaaegselt kogu avalikkuse poolt
Kerge välistada teenuse tarbimist nende poolt, kes pole maksevõimelised	Raske välistada teenuse tarbimist nende poolt, kes selle eest ei maksa
Indiviidil on üldjuhul valikuvabadus, kas tarbida teenust või mitte ning seda ka teenuse kvaliteedi osas	Indiviidil üldjuhul puudub valikuvabadus nii teenuse tarbimise kui ka kvaliteedi osas
Teenuse eest maksmine on tihedalt seotud nõudluse ning tarbimisega	Teenuse eest maksmine ei sõltu otseselt nõudlusest ning tarbimisest (ebaefektiivsus)
Turumehhanismid reguleerivad teenuste pakkumist ning nõudlust	Teenuste pakkumist ning nõudlust juhivad poliitilised protsessid

Erasektori ja avaliku sektori teenuste vahel on erinevusi (vt tabel 1), mis mõjutab teenuse tarbimist, kvaliteeti ja rahastamist. Kui erasektori teenuste puhul on kogust ja kvaliteeti lihtsam mõõta, sest teenused on suunatud individuaalsetele tarbijatele, siis avaliku sektori puhul on teenuse kvaliteeti ja kogust keerulisem mõõta, sest need on mitmekesised teenused ehk suunatud laiale avalikkusele ning neid kasutavad mitmed inimesed samaaegselt, näiteks

ühistransport. Avaliku sektori teenuste rahastamine ei sõltu alati otseselt teenuse nõudlusest või tarbimisest, vaid võib olla seotud riigieelarve ja maksudega. Teenuste pakkumist ning nõudlust avalikus sektoris juhivad sageli poliitilised protsessid, kuna need teenused on seotud ühiskonna üldiste eesmärkidega. Seega on erasektori ja avaliku sektori teenuste erinevused olulised mitte ainult tarbimise ja kvaliteedi, vaid ka rahastamise ja juhtimise seisukohalt.

Käibemaksuseaduse § 12 lg 2 alusel on majandustegevus tegevus, mille käigus võõrandatakse kaupu ja teenuseid olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest (Käibemaksuseadus, 2003). Kui tegemist on majandustegevusega, siis hoolimata erasektori ja avaliku sektori teenuste välja toodud erinevustest (vt tabel 1), rakendatakse käibemaksuseadust võrdselt mõlemat liiki teenustele, tagades seeläbi ühtlase maksukäsitluse nii erasektori kui ka avalike teenuste majandustegevuse osas.

Ühistranspordi korraldamist reguleerib ühistranspordiseadus, mis määratleb muuhulgas, kes ja millises valdkonnas vastutab ühistranspordi korraldamise eest (Jurczak, 2024, p. 439). Ühistransport on pakutav avalik teenus, mis on suunatud kogu ühiskonnale (Sepp & Tomson, 2010, p. 445). Kohaliku omavalitsuse ülesanne on korraldada ühistransporti (Jurczak, 2024, p. 439). Ühistransport tagab kõigile inimestele ja ettevõtetele juurdepääsu igapäevaseks tegevuseks. Seejuures on oluline mitte ainult transpordisektori toodangu kiire areng, vaid ka transpordikulude optimeerimine igal tasandil. Ühistranspordi roll on võimaldada inimestel elada kvaliteetset elu. See mitte ainult ei leevenda liiklusummikuid, vaid ka parandab linnade jätkusuutlikkust ja aitab oluliselt kaasa linnamajanduse arengule, hõlbustades inimeste liikumist. Eestis domineerib ühistranspordi liikumises bussitransport, mida osutatakse riigi või kohaliku omavalitsuse tellimusel. (Sepp & Tomson, 2010, pp. 443-454) Ühistransport, kui avalik teenus, peab täitma ka sotsiaalset funktsiooni, tagades transporditeenuste kättesaadavuse kõigile asjaosalistele, olenemata nende sotsiaalsest staatusest või rahalistest võimalustest. Ühistransporti peetakse sageli linnade ja kohalike omavalitsuste üksuste veresooneks. Samamoodi soodustab tõhus ühistranspordivõrk piirkondade majandusarengut. Ühelt poolt võib ühistransporti vaadelda piirkondade arengu tegurina, teisalt võib ühistranspordi areng omakorda mõjutada piirkonna majandusarengut tervikuna. Kuigi ühistranspordi roll linnakeskustes on vaieldamatu, seisavad linnastud, suurlinnapiirkonnad ja regioonid silmitsi suuremate väljakutsetega tõhusa transpordivõrgu korraldamisel. See hõlmab nii kulutõhususe kui ka ruumilise planeerimise aspekte. (Jurczak, 2024, pp. 437-438)

Ühistranspordivõrgu kuju kujundatakse majanduslike lahenduste ja sotsiaalsete ootuste alusel ning see mõjutab oluliselt transporditeenuste kvaliteeti ja kättesaadavust. Kvaliteetse ja odava ühistranspordisüsteemi pakkumine eeldab püüdlemist finantstasakaalu poole, kus tulud peavad olema piisavad uute taristuinvesteeringute katmiseks, samas rahastades olemasolevate varade ja teenuste korrashoidu ja kasutuselevõttu. Siiski ei kata piletihindadest saadav tulu sageli teenuse osutamise maksumust, eriti hõredalt asustatud aladel. Seega on oluline uurida ühistransporditeenuste nõudlusega seotud tegureid ning nende mõju tulude ja tegevuskulude tasemele. Efektiivselt toimiv ja arenenud ühistranspordisüsteem peab vastama pidevalt suureneva nõudluse, ühendatud transpordiliikide arendamise vajaduse ning transpordikulude vähendamise väljakutsetele. Selle saavutamiseks on oluline infrastruktuuri kvaliteet, protsesside tõhus korraldus ja piisavad ressursid. Siiski seisavad ühistranspordisüsteemid silmitsi mitmete väljakutsetega, sealhulgas alahinnatud pilethindade ja riigieelarve toetuste mõjuga. Need tegurid võivad vähendada keskkonnareostuse ja õnnetuste riski, kuid samas suurendada transpordikorraldajate kulusid. Seetõttu on oluline, et ühistransporditeenuste rahastamine oleks tagatud riiklike ja kohalike omavalitsuste eelarvetest. (Grondys & Ślusarczyk, 2022, pp. 105-107)

Kohalikele omavalitsustele jagatavad toetused on mõeldud kohalike omavalitsuse ülesannete finantseerimiseks ehk toetus on abi andmine kohalikule omavalitsusele riigi poolt (Karnowski & Rzońca, 2021, p. 803). Ühistranspordile jagatavate toetuste eesmärk on tagada teenuse tõhus ja piisav osutamine (Sepp & Tomson, 2010, p. 445). Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus § 22 lg 1 p 5 annab aluse toetuste andmise ja valla või linna eelarvest finantseeritavate teenuste osutamise (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, 1993). See tähendab, et kohaliku omavalitsuse volikogul on õigus kehtestada kord toetuste andmiseks ja finantseeritavate teenuste osutamiseks. Näiteks toetuste taotlemise ja määramise tingimusi, toetuste suurusi ja teenuste osutamise tingimusi.

Tuues näide ühistranspordile toetuste jagamistest, siis riik mängib olulist rolli ühistranspordisektori arengus, investeeringutes, teenuste ostmises, eriti sihtotstarbeliste toetuste kaudu. Kohalikele omavalitsustele riigi poolt antavad sihtotstarbelised toetused on mõeldud sihtotstarbeliselt konkreetse projekti rahastamiseks. Kaup või teenus arvatakse maksustatava väärtuse hulka, kui toetuse andmine on ette nähtud konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks. (Vallo, 2012, p. 14)

Seega avaliku sektori teenused on olulised ühiskonna heaolu tagamisel ning nende osutamine on kohalike omavalitsuste ülesanne. Teenuste kvaliteet ja kogus on avaliku sektori puhul keerulisem mõõta, kuna need on suunatud laiale avalikkusele ning nende tarbimine on sageli ühine ja samaaegne. Avaliku sektori teenuste rahastamine ei pruugi olla seotud otseselt nõudlusest või tarbimisest, vaid võib olla seotud riigieelarve ja maksudega ning teenuste pakkumist ja nõudlust juhivad sageli poliitilised protsessid. Riik mängib olulist rolli avaliku teenuse osutamises, investeringutes ja õigusliku regulatsiooni järelevalves, eriti sihtotstarbeliste toetuste kaudu, mis on mõeldud konkreetsete projektide rahastamiseks. Ühistransport on üks näide avalikust teenusest, mida osutatakse riigi või kohaliku omavalitsuse tellimusel ning mille eesmärk on tagada kvaliteetne teenuse osutamine ning juurdepääs igapäevategevusteks.

## **1.2. Kohalike omavalitsuste rahastamissüsteem**

Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse alusel on kohalik omavalitsus põhiseaduses sätestatud omavalitsusüksuse, valla või linna, demokraatlikult moodustatud võimuorganite õigus, võime ja kohustus seaduste alusel iseseisvalt korraldada ja juhtida kohalikku elu, lähtudes valla- või linnaelanike õigustatud vajadustest ja huvidest ning arvestades valla või linna arengu iseärasusi (Kiurienē, 2015, p. 402).

Kohalikule omavalitsusele annab õiguslikud alused Eesti Vabariigi põhiseadus, kohaliku omavalitsust reguleerivad erinevad seadused ja Euroopa kohaliku omavalitsuse harta. Harta sätestab nõuded, mida riik peab kohaliku omavalitsuse korraldamisel silmas pidama. Kohalikel omavalitsustel ei ole õigust teha toiminguid, mis ei ole kooskõlas õigusaktidega. (Kiurienē, 2015, p. 399) Saab tõdeda, et kohalik omavalitsus on pea ja riik on kui kael, kes pöörab pead (Lepiste & Raudjärv, 2019, p. 131). Finantsvastutus on avaliku sektori valdkondade üks olulistest eesmärkidest, kuna on vaja suurendada avalike teenuste osutamise tõhusust, tulemuslikkust ja läbipaistvust ning rahaliste ressursside optimaalsest kasutamist (Hassan & Obisanya, 2022, p. 223). Kohaliku omavalitsuse kulusid rahastatakse riigieelarvest. Kohalikul omavalitsusel on iseseisev eelarve, mille alused ja korra sätestab riigieelarve seadus ning

rahanduse ja eelarveküsimuste eest vastutab Rahandusministeerium. (Mäeltsemees, 2016, p. 108)

Kõiki kohalikke küsimusi lahendavad ja juhivad kohalikud omavalitsused, kes tegutsevad seaduse alusel iseseisvalt (Kiurienē, 2015, p. 399). Selle võimaluse annab kohalikele omavalitsustele finantsautonoomia kui põhiseaduslik garantii teostada iseseisvat demokraatlikku võimu ja korraldada kohalikku elu (Raudla & Taro, 2022, lk. 85). Igas kohalikus omavalitsuses pakutakse sealsetele elanikele erinevaid sotsiaal- ja avalikke teenuseid. Kui sotsiaalteenused, mida inimestele pakutakse, on peamiselt kindlaks määratud, siis avalike teenuste puhul on kohalikel omavalitsustel rohkem valikut. (Lepiste & Raudjärv, 2019, p. 136)

Vallad ja linnad saavad enda rahastamiseks kasutada järgmisi vahendeid (Mäeltsemees, 2016, p. 98):

- 1) riigi poolt kehtestatud maksud;
- 2) eraldised riigieelarvest;
- 3) kohalikud maksud;
- 4) majandustegevus, sealhulgas tulu vallasvarast;
- 5) laenud.

Kohalikel omavalitsustel on õigus saada riigi poolt piisavat rahastamist ülesannete täitmiseks. Kohalik omavalitsus peab suutma riigi poolt talle antud rahaliste vahenditega iseseisvalt lahendada ja juhtida kõiki kohalikke küsimusi. Nende rahastamine toimub kulupõhiselt. (Raju, 2012, p. 181) Kulupõhine rahastamine on eelarvestamise meetod, kus selgelt ja läbipaistvalt märgitakse, kui palju raha on vaja mis tahes riikliku kohustuse või kohaliku omavalitsuse ülesande täitmiseks (Vallo, 2012, p. 17).

Riigi ülesanne on tagada mitmekülgne ja paindlik rahastamissüsteem kohalikele omavalitsustele ning toetada väiksema sissetulekuga omavalitsusi, et vähendada finantseerimisallikate ja kulutuste ebahütlust erinevate omavalitsuste vahel (Raudla & Taro, 2022, lk. 86). Valdade ja linnade peamised tuluallikad on riigi poolt kehtestatud maksud (Vallo, 2012, p. 14). Lisaks on veel kohalike omavalitsuste rahastamisallikad riigi poolt jagatavad toetused, mis moodustavad olulise osa nende eelarvest (Dvořák, *et al.*, 2021, p. 5). Raamatupidamise toimkonnajuhendi lisa 12 alusel on sihtfinantseerimine ettevõtte rahaline

toetus valitsuselt või sarnastelt organisatsioonidelt, mis seisneb konkreetse ressursi andmisel ettevõttele. Peamine eesmärk on tagada toetuste korrektne ja aus kajastamine ettevõtete aruannetes. Sihtfinantseerimine ei hõlma valitsuselt saadavat abi, mille täpset väärtust ei saa usaldusväärselt määrata. (Rahandusministeerium, 2018, lk. 2-3) Toetuse andmine kohalikule omavalitsusele ei eemalda nende põhivabadust teostada poliitilist kaalutusõigust oma jurisdiktsiooni piires (Vallo, 2012, p. 14). Teised olulised tuluallikad on laenu- ja vallavara müügist või rendile andmisest saadud tulu. Kohaliku omavalitsuse vallasvara on vallale kuuluv maa. Suurim osa kohalike eelarvete tuludest tuleb riiklikust füüsilise isiku tulumaksust. (Mäeltsemees, 2016, p. 100)

Füüsilise isiku tulumaks, maamaks ja loodusvara kasutustasud (nagu saastetasud) on olulised tulumaksuallikad, mis mõjutavad kohalike omavalitsuste rahastamist. Nende maksude kogusumma määrab osaliselt riigieelarvest valdadele ja linnadele eraldatud üldotstarbeliste toetuste suuruse. (Mäeltsemees, 2016, p. 101) Kohalikul võimul on otsustusõigus selle üle, kuhu ja kui palju raha kulutatakse, kuid sageli kaetakse kulud riigieelarvest, näiteks tasandus- ja toetusfondidest või muudest eraldistest, mis sisaldavad ka teiste omavalitsuste maksumaksjate panust (Raudla & Taro, 2022, lk. 88). Tasandusfond aitab tasakaalustada erinevusi kohalike omavalitsuste tulude vahel, võimaldades neil paremini toime tulla erinevate finantsvõimalustega. Tasandusfondi suurus riigieelarve eelnõus ja selle jaotus kohalike omavalitsusüksuste vahel määratakse läbirääkimiste käigus kohalike omavalitsuste esindajate ja Vabariigi Valitsuse vahel. See võimaldab arvestada kohalike omavalitsuste erinevaid vajadusi ja võimeid ning tagada, et rahalised vahendid jaotuvad õiglaselt. (Mäeltsemees, 2016, p. 101)

Üldotstarbelised toetused eraldatakse kohalikele omavalitsusüksustele eesmärgiga aidata neil katta mitmesuguseid kulusid, mis hõlmavad endast näiteks õpetajate töötasu ja toimetulekutoetust. See toetab kohalike omavalitsuste võimekust osutada olulisi teenuseid ja täita oma kohustusi kogukonna heaks. Mitmed ministeeriumid eraldavad kohalikele omavalitsustele sihtotstarbelisi toetusi omavalitsuste investeeringute toetamiseks. Kohalik omavalitsus saab otsustada avalike teenuste kasutamise eest makstava tasu üle. Omavalitsuse kulude põhiartiklid on haridus, ühistransport, teede hooldus, sotsiaalhoolekanne ja üldhalduskulud. (Mäeltsemees, 2016, p. 88)

Kohaliku omavalitsuste tuluautonoomia osas on oluline samm nende võimekuse suurendamisel kohandada avalike teenuste mahtu vastavalt kohalikele eelistustele ja vajadustele (Reiljan & Timpmann, 2010, p. 607). Tuluautonoomial on õigus sõltumatult keskvalitsusest hankida omatulu, näiteks kohalike tasude või laenamise kaudu. Tuluautonoomia osa on ka maksuautonoomiast. (Raudla & Taro, 2022, lk. 85) See eeldab omatulude määratlust, mis hõlmab kohalikke makse, teenustasusid ning omandituludest saadavat tulu. Jagatud maksudest saadav tulu ei käsitleta omavalitsuse omatuludena, kuna sel juhul puudub omavalitsusel kontroll maksustamise aluse, määrade ja tulu jaotamise proportsioonide üle. Selge ja otsese seose loomine haldusüksuse funktsioonide täitmise kuluvajaduse ning omavalitsuse kontrolli all olevate tulude vahel soodustab vastutustundlikku käitumist ja tagab kohalike elanike vajadustele vastavate teenuste kvaliteedi. (Reiljan & Timpmann, 2010, p. 605)

Tululiik saab kuuluda kohaliku haldusüksuse omatulude hulka, kui see vastab kolmele tingimusele (Reiljan & Timpmann, 2010, p. 606):

- 1) tuluallikas peab olema omavalitsuste käsutusse antud täies ulatuses, lisatingimusi kehtestamata ja piiramata ajaks;
- 2) tuluallikas peab olema seotud kohaliku majandusbaasiga, nii et majanduskasv kohalikul tasandil suurendaks ka omatulusid;
- 3) omavalitsustel peab olema vähemalt teatud otsustusõigus tuluallika üle. Näiteks õigus kehtestada maksumäär.

Kohalikke makse ja keskvalitsuse toetusi tuleks kasutada vaid juhul, kui teenuseid ei ole võimalik rahastada otseste tasude kaudu turutõrgete tõttu. See lähenemine vastab traditsioonilise majandusteooria põhimõtetele ning tagab ressursside tõhusa kasutamise ja teenuste optimaalse kvaliteedi. Eestis on kohalike omavalitsuste olulisimaks tuluallikaks füüsilise isiku tulumaksuosa. Kuigi see moodustab suure osa omavalitsuste tuludest, ei saa seda pidada autonoomseks tuluallikaks, kuna nii tulumaksu baasi kui ka laekumise määra otsustab keskvalitsus. See piirab omavalitsuste võimalusi maksumäära või maksubaasi muutmise abil tulude ja teenuste mahtu mõjutada ning raskendab eelarve planeerimist, kuna keskvalitsus võib laekumiste suurust ootamatult muuta. (Reiljan & Timpmann, 2010, pp. 607-609).

Kokkuvõttes kohaliku omavalitsuse finantsautonoomia tagab kohalikele omavalitsustele õiguse iseseisvalt hankida tulu ning juhtida rahalisi vahendeid vastavalt kohalikele vajadustele. Rahastamise aluseks on mitmed allikad, sealhulgas riigi poolt kehtestatud maksud, eraldised riigieelarvest, kohalikud maksud, majandustegevus, laenud ja sihtotstarbelised toetused. Oluline on tasandusfond, mis aitab tasakaalustada omavalitsuste vahelisi finantsvõimalusi ning üldotstarbelised toetused, mis aitavad katta erinevaid kulusid. Finantsautonoomia võimaldab omavalitsustel kohandada avalike teenuste mahtu vastavalt kohalikele eelistustele, kuid keskvalitsuse poolt määratud tulumaksud piiravad nende autonoomiat, kuna nende baasi ja laekumise määra otsustab keskvalitsus.

### **1.3. Avaliku sektori õiguslike asutuste käibemaksuarvestus ja raamatupidamine**

Avalik sektor moodustab oma suuruse ja sellega seotud tegevuse tõttu olulise osa majandustegevusest ning on suur tööandja, teenusepakkuja ja ressursside tarbija (Dvořák, *et al.*, 2021, p. 1). Majandustegevuse seadustiku üldosa seaduse § 3 lg 1 alusel on majandustegevus iga iseseisvalt teostatav, tulu saamise eesmärgiga ja püsiv tegevus, mis ei ole seadusest tulenevalt keelatud (Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus, 2011). Avaliku sektori majandustegevusega tegelevad ettevõtted võivad omada teatavaid eeliseid, nagu riiklikud toetused, eeliskohtlemine riigihangetes nende omanike poolt ning maksusoodustused ja soodsad rahastamistingimused. See võib kujuneda turumoonutusteks ning isegi konkurentide väljatõrjumiseks erasektoris. (Boll & Sidki, 2019, p. 616)

Avalik-õiguslikud asutused täidavad oma ülesandeid mitmel erineval viisil, võttes arvesse nende suhet käibemaksuga vastavalt tegevuse iseloomule – kas see jääb käibemaksusüsteemist välja, on käibemaksuga maksustatav või käibemaksuvaba (Rogowska-Rajda & Tratkiewicz, 2020, p. 130). Käibemaksuseaduse § 2 lg 2 alusel käsitatakse ettevõtlusena riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse ettevõtlusena kui tegevus on nimetatud nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ lisas I ja seda saavad teha ka teised maksukohustuslased ning mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi.



Iseseisvat majandustegevust iseloomustab kauba või teenuse võõrandamine sõltumata tegevuse eesmärgist või lõpptulemusest. (Käibemaksuseadus, 2003)

Käibemaksuseaduse § 4 lg 1 p 1 alusel on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine ettevõtluse käigus maksustatav käive (Käibemaksuseadus, 2003). Ettevõtluse käigus kaupade võõrandamise ja teenuste osutamise korral maksustatakse teenust sõltumata sellest, kas see osutatakse erasektori või avaliku sektori teenusena. Maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaks arvatakse maha maksustatava käibe jaoks kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluva käibemaksu ulatuses. Käibemaksu mahaarvamine muutub keeruliseks, kus käibemaksuga maksustatav ja käibemaksuvaba tegevus toimuvad paralleelselt. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on oluline osa maksukohustuslase tegevusest, moodustades olulise sammu käibemaksusüsteemi raamistikus. Ent keerukused tekivad olukordades, kus soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse nii käibemaksuvabaks tegevuseks kui ka käibemaksu alla mittekuuluvateks tehinguteks, mistõttu ei toimu ka sisendkäibemaksu mahaarvamist. (Rogowska-Rajda & Tratkiewicz, 2020, p. 131)

Kui maksukohustuslane tegeleb samaaegselt majandus- ja mittemajandusliku tegevusega, mis ei kuulu käibemaksudirektiivi reguleerimisalasse, arvatakse maha käibemaksuga seotud sisendkäibemaks ainult nende kulude ulatuses, mida saab seostada maksukohustuslase käibemaksusüsteemiga hõlmatud majandustegevusega. (Rogowska-Rajda & Tratkiewicz, 2020, p. 132)

Käibemaksusüsteemi alusel on liikmesriikidel kaalutusõigus meetodite ja kriteeriumide rakendamisel. Seejuures tuleb tagada, et mahaarvamine toimuks proportsionaalselt sisendkuludega, mis on seotud mahaarvamisõigust andvate tehingutega. Mahaarvamise korrigeerimise eeskirjad on olulised maksusüsteemi õiglase ja tasakaalustatud toimimise tagamiseks, vältimaks olukordi, kus maksukohustuslane võib saada ebaoproportsionaalseid hüvesid või kahjustuda ebaõiglaselt konkurentsi. Riigil on vastutus tagada, et nende kehtestatud reeglid vastaksid nii ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtetele kui ka mahaarvamise õiglase ja tõhusa toimimise võimalikele mõjudele. Korrigeerimisreeglid peaksid olema selged, läbipaistvad ja jätkusuutlikud, võimaldades maksukohustuslastel teha õigeaegseid korrigeerimisi vastavalt muudatustele, säilitades süsteemi usaldusväärsuse ja tõhususe. Enne esialgse mahaarvamise kaalumist on võimalus kasutada igat meetodit, mis

tagab sellest tulenevalt kajastamise majandustegevuseks eraldatud kulutuste osas. (Rogowska-Rajda & Tratkiewicz, 2020, p. 135)

On oluline, et avalik-õiguslikud asutused samuti käituvad maksukuulekalt, sest maksudest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine mitte ainult piiravad valitsuse eelarvelist manööverdamisruumi, vaid ka viivad tulude vähenemiseni, suurendades see läbi riigi puudujääki ja võlataset. Selline olukord võib kahandada riiklike investeeringute võimalusi, pidurdada majanduskasvu ning vähendada vahendeid, mis on suunatud üldise heaolu tagamiseks. Maksudest kõrvalehoidumisest tingitud kahju, olgu see tasumata käibemaksu summa või alusetult maha arvatud summad, mitte üksnes mõjutab majandust, vaid moonutab ka maksusüsteemi, kahjustades sellega nii sotsiaalseid kui ka õiguslikke eesmärke. (Gergely, *et al.*, 2018, p. 66)

Raamatupidamise seaduse § 2 lg 2 kohaselt on raamatupidamiskohustuslaseks Eesti Vabariik ühe avalik-õigusliku juriidilise isikuna, kohaliku omavalitsuse üksus, iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, füüsilisest isikust ettevõtja ja Eestis registrisse kantud välismaa äriühingu filiaal (Raamatupidamise seadus, 2002).

Raamatupidamisel järgitakse üldtunnustatud raamatupidamise arvestuspõhimõtteid ja rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid, mis määravad riigi raamatupidamiskohustuslastele kohustuse korraldada raamatupidamist ja esitada finantsaruandlust vastavalt nende standarditele (Haldma & Kenk, 2014, p. 118). Avaliku sektori raamatupidamine on Eesti riigis tekkepõhine, mis tähendab, et tehingud kajastatakse ja registreeritakse nende toimumise hetkel. See tagab ajakohase finantsarvestuse ning suurendab finantsaruandluse kvaliteeti ja läbipaistvust. Lisaks annab tekkepõhine arvestus parema ülevaate avaliku sektori finantsseisundist. Siiski tuleb siin kohal märkida, et tekkepõhise raamatupidamise väljakutseks on tagada kõigi varade, kohustuste, tulude ja kulude kohta tõene ja õiglane teabe kogumine nii organisatsiooni kui ka süsteemi tasandil. (Tikk, 2010, p. 81-83) Avalikus raamatupidamises tuleb arvestada ettevõtluse aspekte, mis tulenevad erasektori ärimudeli kasutuselevõtust, kus eesmärk on pigem avalikkuse suuruse vähendamine tõhususe suurendamise asemel. Olenemata sellest, et avaliku raamatupidamise eeliseks on hinnata teenuste ja poliitilisi kulusid, millest olenevalt saab paremini tuvastada kohustusi ning hinnata allhangete strateegiaid. Siiski ilmnevad mõned eripärad, näiteks sotsiaaltoetuste ja toetuste jagamise osas

kohalikele omavalitsustele, kus nende arvestamine on keerukas ning nõuab täpset ja põhjalikku mõõtmist. (Bisogno & Cuadrado-Ballesteros, 2021. p. 108)

Kohalike omavalitsuse raamatupidamise ja finantsaruandluse eesmärk on tagada asjakohane finantsteave, mis toetab nii majanduslike, poliitiliste kui ka sotsiaalsete otsuste tegemist (Haldma & Kenk, 2014, p. 110). Oluline on, et raamatupidamine on läbipaistev, õiglane ja vastutustundlik ning riigi mõistes oleks järjepidev (Portulhak & Rosa, 2023, p. 310). See nõuab efektiivset haldamist, kus on oluline, et oleks tagatud ligipääs kvaliteetsele ja ajakohasele finantsinformatsioonile. Avaliku sektori majandusüksuste ja organisatsioonide peamine eesmärk ei ole kasumi teenimine, vaid keskenduda pigem iga teenuse kulude õigele kindlaks määramisele, mis peab aitama otsustada, milliseid teenuseid rahastada. (Tikk, 2010, p. 80) Eripära seisneb selles, et raamatupidamisinformatsiooni kasutatakse mitte ainult mineviku finantsolukorra jälgimiseks, vaid ka tulevikuplaanide kujundamiseks ja eelarvete koostamiseks. Seetõttu on vajalik hinnata avaliku sektori raamatupidamisküsimusi laiemas raamistikus, mis hõlmab finantsjuhtimise ning tulemuslikkuse planeerimise ja kontrolli aspekte. (Haldma & Kenk, 2014, p. 111)

Seega avalik sektor on oluline majandustegevuse osaline ning tema käitumine maksude maksmisel mõjutab oluliselt riigi eelarvet, üldist heaolu ja ausat konkurentsi. Avaliku sektori puhul on oluline, et raamatupidamine on läbipaistev ning toimub tõhus haldamine, mis aitab tagada korrektse finantsinformatsiooni kättesaadavuse ja õiglase ressursside jaotamise. Kui avalik sektor hoidub maksudest kõrvale, siis see ei kahjusta ainult majandust, vaid ka maksusüsteemi ja üldist sotsiaalselt õiglust. Avaliku sektori tegevuse eesmärk ei ole kasumi teenimine, vaid teenuste kulude õige kindlaksmääramine, mis aitab otsustada, milliseid teenuseid rahastada.

## **2. EMPIIRILINE UURING**

Lõputöö teine peatükk annab ülevaate empiirilisest uuringust. Alapeatükkides on kirjeldatud uuringu meetodikat, valimit, uuringu tulemusi, tehtud ettepanekuid ja järeldusi. Uuringu teostamisel lähtuti töö eesmärgist ja püstitatud uurimisküsimustest. Läbi kirjeldava statistika ja poolstruktureeritud intervjuude otsitakse vastuseid kolmele uurimisküsimusele: Kui suur on hinnanguline summa, mis riigil jääb saamata käibemaksu osas ühistranspordi sektoris teenuse kajastamise toetuste tõttu? Kuidas võivad erinevad käibemaksureeglite tõlgendamise viisid ning nende rakendamine mõjutada majandustegevust ja konkurentsi? Kuidas lahendada teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohti kohalikus omavalitsuses?

### **2.1. Uuringu meetodika, valim ja protsess**

Lõputöö uuringu eesmärgiks on selgitada välja ühistranspordi teenuse õiglast maksustamist ja läbipaistvat finantsarvestust takistavad tegurid kohalikus omavalitsuses. Lõputöö eesmärgi täitmiseks on valitud kombineeritud uurimismeetod. Kombineeritud uurimismeetod võimaldab uuringu tegemisel kasutada nii kvantitatiivset kui ka kvalitatiivset lähenemist (Creswell, 2009). Kvantitatiivne uurimismeetod keskendub arvilisele täpsusele, on objektiivselt mõõdetav ning andmeid on võimalik statistiliselt analüüsida (Sarma, 2015, p. 178). Kvalitatiivset uurimismeetodit defineeritakse kui tõlgendavat ja naturalistlikku uuringu lähenemisviisi. Kvalitatiivne uuring on subjektiiv ja viiakse läbi tavaliselt teatud osalejate arvuga teatud organisatsioonis. (Sarma, 2015, p. 181)

Kvantitatiivse uuringu osas kogutakse sekundaarandmeid riigiraha.fin.ee keskkonnast. Analüüsitakse, milline osa kohalike omavalitsuste põhitegevuskuludest on seotud ühistranspordikuludega. Samuti uuritakse linna- ja vallavalitsuste ühistranspordi sektori majandamiskulusid, võttes arvesse nende saadud toetuste osakaalu. Lisaks vaadeldakse, milline on ühistransporditeenuste tulude osakaal kogu kaupade ja teenuste müügist saadud tulust. Viimase etapina arvutatakse välja oletatav puuduolev käibemaksusumma. Kvantitatiivse uuringu valimiks on valitud eesmärgipärane valim. Eesmärgipärase valimi

puhul saab uuringus kasutada konkreetseid andmeid ning isikuid ja uurimistulemused on valimiga seoses otseselt seotud (Leavy, 2017, p. 79).

Kvalitatiivse uurimismeetodi raames viiakse läbi poolstruktureeritud intervjuu. Poolstruktureeritud intervjuu sisaldab avatud küsimusi ja arutelu käigus esile kerkivaid täiendavaid küsimusi (Denny & Weckesser, 2022, p. 1166). Intervjuud viiakse läbi Rahandusministeeriumi, Maksu ja Tolliameti ja Eesti Linnade ja Valdade Liidu ekspertidega. Intervjuud salvestatakse tavaliselt osalejate nõusolekul heliga ja seejärel transkribeeritakse sõna-sõnalt. Uurija võib analüüsis kasutamiseks teha kirjalikke märkmeid. (Denny & Weckesser, 2022, p. 1166) Kvalitatiivses uurimistöös kogutud andmete hulk ei ole fikseeritud ega arvutatav. Andmeid saab koguda kuni tekib küllastumine ja uuritud esilekerkiv kontseptsioon ning täiendavad andmed ei anna enam uusi teadmisi juurde. (Denny & Weckesser, 2022, p. 1166). Kvalitatiivse uuringu valimiks valitakse samuti eesmärgipärane valim. Kvaliteedi analüüsimiseks kasutatakse sisuanalüüsi andmeid poolstruktureeritud intervjuudest. Küsimustele vastavaid lauseid lihtsustatakse, kodeeritakse ja rühmitatakse (Aaslav – Kaasik, *et al.*, 2023, p. 348).

Lõputöös kasutatakse kahte andmeanalüüsi meetodit: kirjeldavat statistikat ja kvalitatiivset sisuanalüüsi. Kirjeldav statistika sobib kirjeldamiseks üksikisikuid, rühmitusi, tegevusi või olukordi. Kirjeldav statistika kirjeldab ja aitab võtta andmed kokku. (Leavy, 2017, p. 111) Kvalitatiivne sisuanalüüs on uurimismeetod, mis võimaldab andmeid analüüsida mitmetasandiliselt. Meetod võimaldab teha järeldusi, mis on mitmetahulised, kuna arvestatakse nii konkreetseid väljendusi kui ka nende laiemaid tähenduslikke kategooriaid. (Ghanbarzahi, *et al.*, 2024, p. 2)

Esimese etapi käigus töös kasutatakse kvantitatiivset uurimismeetodit, kus lähtutakse kirjeldavast statistikast. Andmeanalüüsi aluseks on riigiraha.fin.ee sekundaarne andmestik, mis kantakse üle Excel programmi ning kogu edasine analüüs ja arvutuskäik toimub Excel programmis. Tulemused arvutatakse protsentides ja eurodes Analüüsi jaoks on andmebaasist riigiraha.fin.ee on kogutud ühistranspordi sektori andmeid kõikidest Eesti kohalike omavalitsuste linna- ja vallavalitsustest, hõlmates aastaid 2017 kuni 2023. Antud andmed hõlmavad endast järgmist:

- ühistranspordiga seotud kulud;

- põhitegevuse kulud;
- transporditeenuste tulud;
- teenuste ja kaupade müük;
- ühistranspordile jagatavad toetused.

Valitud ajavahemik valiti Covid-19 pandeemia tõttu, kuid analüüsist tulenevalt teenuse osutamise maht ei vähendatud märkimisväärselt ning see tõttu ei ole vajalik Covid-19 aastaid välja jätta kuna see ei mõjuta tulemit.

Teise etapina viiakse läbi kolm ekspertintervjuud Rahandusministeeriumi, Maksu ja Tolliameti ning Linnade ja Valdade Liidu ekspertidega. Ekspertid valitakse vastavalt nende pädevusele ja kogemusele käsitlevas teemas. Intervjuud viiakse läbi kolme eksperdiga. Intervjueerijateks on Rahandusministeeriumi maksu ja tollipoliitika osakonna ekspert, Linnade ja Valdade Liidu ekspert, kes tegeleb kohalike omavalitsuse rahastamise valdkonna analüüsimise ning korraldab finantsarvestust ja Maksu ja Tolliameti ekspert käibemaksu osakonnast. Intervjueeritavate poole pööratakse e-kirja teel, milles antakse ülevaade lõputöö teemast ja intervjuu eesmärgist ning kokku lepitakse sobiv intervjuu aeg ja keskkond. Intervjuud toimuvad ajavahemikus 12.04-22.04.2024 ja intervjuude keskmine pikkus on 19,5 minutit. Intervjueeritavad jäävad lõputöös anonüümseks ning neile viidatakse lõputöös kui “Intervjueeritav 1”, “Intervjueeritav 2” ja “Intervjueeritav 3” (vt tabel 2). Intervjueeritav 3 vastab küsimustele e-kirja teel.

Tabel 2. Ekspertintervjuude parameetrid (autori koostatud)

Intervjueeritav	Sugu	Läbiviimise kuupäev	Intervjuu kestvus (min)	Asukoht
Intervjueeritav 1	N	12.03.2024	17:01	Rahandusministeerium ( <i>Microsoft Teams</i> )
Intervjueeritav 2	M	15.03.2024	21:29	Linnade ja Valdade Liit (Lõkke 4, Tallinn)
Intervjueeritav 3	N	22.03.2024	Kirjalik	Maksu ja Tolliamet ( <i>Microsoft Outlook</i> )

Ekspertintervjuude tulemused kodeeritakse, moodustades kategooriate ja koodide tabel (vt lisa 6). Intervjuud alustatakse enesetutvustusega ja teema sissejuhatusel. Intervjuus osalenud ekspertidele selgitatakse, et lõputöös ei avaldata nende isikuandmeid ja nende öeldud lauseid võidakse tsiteerida töös. Samuti selgitatakse, et intervjueeritavad ei ole kohustatud vastama

küsimusele ning võivad intervjuu katkestada. Intervjuuküsimuste koostamisel võetakse arvesse lõputöö eesmärk ja uurimisküsimusi, tagades seeläbi, et kõik küsimused on asjakohased ja aitavad kaasa lõputöö eesmärgi saavutamisele. Lisaks kinnitatakse intervjuueeritavatele intervjuu konfidentsiaalsust ning intervjuu salvestamiseks võetakse intervjuueeritavatele nõusolek. Intervjuueeritavatele seletatakse, et koodipuu jaoks on vajalik teksti transkribeerimine ning kõik helisalvestised kustutatakse pärast transkribeerimist, tagades seeläbi nende privaatsuse ja konfidentsiaalsuse. Intervjuud salvestatakse mobiilseadme Apple iPhone 13 Pro helisalvestusprogrammi abil ning helifailid transkribeeritakse. Transkribeeritud failid kodeeritakse ning koostatakse kategooriate ja koodide tabel, mis aitab analüüsida ja tõlgendada intervjuude sisu lõputöös.

Intervjuu koosneb 11 küsimusest (vt lisa 5), mille ülesehitus on järgmine: esimesed küsimused (1-2) väljakutsed ja takistused, järgnesid küsimused maksustamise ja kajastamise kohta (3-6) ning lahendused ja meetmed (8-10). Viimane küsimus käsitleb ühistransporditeenuse kvaliteedi ja kättesaadavuse kohta (11). Intervjuu küsimused on leitavad lisa 5 „Ekspertintervjuu küsimused“.

## **2.2. Empiirilise analüüsi tulemused**

Käeolevas alapeatükis on riigiraha.fin.ee keskkonnast võetud sekundaarandmete kirjeldatud tulemuste ja ekspertintervjuude tulemuste analüüs.

### **2.2.1. Kirjeldava statistika tulemused**

Riigiraha.fin.ee andmebaaside sekundaarandmete analüüsimisel alustatakse ühistranspordiga seotud kulude osakaalu määramisega kogu põhitegevuse kuludest ning nende jaotumisega erinevate tegevuskulude vahel. Järgnevalt uuritakse transporditeenuste tulude osakaalu kaupade ja teenuste müügist saadud tulude hulgas ning lõpuks arvutatakse oletatav puuduolev käibemaks, mis on jäänud riigile laekumata, sest teenust on kajastatud toetusena.

Esimesena arvutatakse välja ühistransporditegevuse kulude osakaal kogu põhitegevuse kuludest (vt lisa 1). Põhitegevuse ja ühistranspordikulude all mõistetakse kõiki kulusid, mis on

seotud erinevate valdkondadega, nagu personal, majandus ja antud toetused. Avalikus sektoris kajastatakse käibemaksu kui muud kulud, mistõttu kõik majandamiskulud arvestatakse käibemaksuta.

Selleks, et määrata ühistranspordikulude osakaalu põhitegevuskuludest, kasutati valemit:

- $\text{ühistranspordikulu} \cdot 100 / \text{põhitegevuse üldkulu}$

Tabel 3. Ühistranspordi kulude osakaal põhitegevuse üldkuludest kolme linna- ja vallavalitsuse lõikes (autori koostatud)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Tallinna Linnavalitsus	13,22	12,51	12,55	12,97	12,98	15,25	12,93
Tartu Linnavalitsus	5,96	5,65	6,12	5,83	5,92	7,45	7,6
Pärnu Linnavalitsus	4,26	5,15	4,82	5,16	4,66	4,79	4,97

See võimaldas leida protsendi, mis näitab, kui suur osa kohalike omavalitsuste põhitegevuskuludest moodustub ühistranspordikuludest. Linna ja vallavalitsused, kus analüüsi käigus avastati, et ühistranspordikulud puuduvad, filtreeriti välja. Analüüsi tulemusena selgus, et aastatel 2017-2023 olid kõige suuremad protsendid ühistranspordikulud põhitegevuskuludest Tallinna Linnavalitsusel, Tartu Linnavalitsusel ja Pärnu linnavalitsusel (vt tabel 3). See annab ülevaate nende omavalitsuste ühistranspordiga seotud kulude olulisusest nende üldkulude kontekstis.

Järgnevalt keskendutakse ainult ühistranspordiga seotud kuludele, et vaadelda, kuidas need jaotuvad raamatupidamises, sh toetuste andmine ja majandamiskulud (vt lisa 2). Majandamiskulud grupeeritakse personali-, majandus- ja muudeks kuludeks, mida nimetatakse tegevuskuludeks.

Selleks, et leida toetuse osakaalu majandamiskuludest, kasutati valemit:

- $\text{toetused} / (\text{tegevuskulud} + \text{toetused})$

Analüüsiti linna- ja vallavalitsuste majandamiskulusid, võttes arvesse nende saadud toetuste osakaalu. Toetuste ja tegevuskulude suhet väljendatakse protsentides, kus näiteks Tallinna näitel 95% tähendab, et toetused moodustavad 95% kogukuludest ja tegevuskulud on 5% (vt



lisa 2). Kui tabelis on märgitud 0%, siis viitab see sellele, et antud perioodil olid ainult tegevuskulud ning toetusi ei saadud (vt lisa 2). Kui aga näidatakse 100%, siis tähendab see, et kõik kulud kaeti saadud toetustest. Tühja kasti esinemine tähendab, et antud perioodil ei olnud ühistranspordiga seotud tegevuskulusid ega ka toetusi (vt lisa 2).

Seejärel eraldatakse kohalike omavalitsuste põhitegevustuludest kaupade ja teenuste müügi osa ning selle sees oleva transporditeenuse tulud (vt lisa 3). Analüüsitakse transporditeenusetulude osakaalu kogu kaupade ja teenuste müügist, arvestades, et kaupade ja teenuste müük ei moodusta kogu omavalitsuse põhitegevustulude hulka.

Selleks, et leida ühistransporditeenuste tulu osakaal kaupade ja teenuste müügist linna- ja vallavalitsuste lõikes, kasutati valemit:

- transporditulu/kaupade ja teenuste müük

Tabel 4. Ühistransporditeenuste tulu osakaal kaupade ja teenuste müügist kolme linna- ja vallavalitsuste lõikes (autori koostatud)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Tartu Linnavalitsus	15,988	15,551	14,432	12,428	10,794	13,377	16,471
Pärnu Linnavalitsus	7,185	8,546	6,541	5,054	4,601	4,881	4,994
Narva-Jõesuu Linnavalitsus		7,435	11,434	1,348			

Arvutuskäigu järgi leiti protsent, mis näitab, kui suur osa on ühistransporditeenuste tulu osakaal kaupade ja teenuste müügist linna- ja vallavalitsuste lõikes. Linna ja vallavalitsused, kus analüüsi käigus avastati, et ühistranspordi tulud puuduvad, filtreeriti välja. Analüüsi tulemusena selgus, et aastatel 2017-2023 olid kõige suuremad protsendid ühistranspordituludest kaupade ja teenuste müügist Narva Jõesuu Linnavalitsusel, Pärnu Linnavalitsusel ja Tartu Linnavalitsusel (vt tabel 4).

Viimases etapis arvutatakse oletatav puuduolev käibemaks, mis jääb riigile laekumata teenuse kajastamisena toetuse tõttu. Puudu oleva käibemaksu määramiseks selekteeritakse välja ühistranspordiga seotud kulud. Arvutatakse käibemaks tegevuskuludelt ehk kulu käibemaks. Seejärel korrutatakse ühistranspordi tulu kontol olev summa läbi kehtiva käibemaksuga, et leida summa, mis oleks olnud müügi käibemaks. Kehtiv käibemaksumäär aastatel 2017-2023

on 20%. Seejärel leitakse riigilt saamata käibemaks ühistranspordile jagatud toetuste pealt, sest toetused kajastatakse ilma käibemaksuta. Need summad korrutatakse kehtiva käibemaksuga, et saada teada, milline oleks olnud täiendav käibemaks, mida omavalitsus oleks pidanud teenusepakkujale juurde maksma. (vt lisa 4)

Riigile oletatava laekumata käibemaksu välja arutamiseks linna- ja vallavalitsuste lõikes kasutati järgmist valemit:

- müügi käibemaks – (kulu käibemaks + toetuste käibemaks)

Tabel 5. Riigile oletatav laekumata käibemaks kuue linna- ja vallavalitsuste lõikes (autori koostatud)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Tallinna Linnavalitsus	-12 864 535	-13 549 713	-14 578 477	-15 628 968	-17 178 564	-23 968 851	-23 465 963
Narva Linnavalitsus	-165 612	-193 554	-218 536	-255 243	-279 769	-282 375	-356 489
Viimsi Vallavalitsus	-143 161	-133 001	-165 682	-200 699	-197 902	-303 793	-362 430
Saue Vallavalitsus	-83 777	-100 343	-171 460	-185 529	-178 111	-228 957	-291 226
Pärnu Linnavalitsus	124 753	144 113	122 235	78 507	77 395	97 036	108 468
Tartu Linnavalitsus	499 992	489 069	511 219	402 721	342 909	622 324	848 713

Tulemused on esitatud eurodes. Negatiivsed tulemused näitavad riigilt saamata jäänud käibemaksu summasid. Tulemuste alusel on aastatel 2017-2023 oletatav riigile laekumata käibemaksu summa suurim Tallinna Linnavalitsusel, järgnevalt Narva Linnavalitsusel ning kolmandal kohal Viimsi Vallavalitsus (vt tabel 5).

Tartu ja Pärnu Linnavalitsus ei anna ühistranspordile otse toetust, vaid ostavad teenuseid vastavalt arvele. Piletitulu koos käibemaksuga deklareeritakse kohustusena. Bussifirmalt ostetud teenuse arve käsitletakse kuluna ning selle käibemaks deklareeritakse sisendkäibemaksuna. See tõttu on Tartu ja Pärnu Linnavalitsusel tulnud positiivsed tulemused (vt tabel 5).

Järgnevalt arvutati keskmine hinnanguline käibemaks aastate lõikes valemiga:

- kokku laekumata käibemaks/kokku aastad

Kokkuvõttes näitas arvutuskäik, et aastate 2017-2023 hinnanguline riigile laekumata keskmine käibemaksu summa kokku on ligikaudu 18 384 787 eurot (vt lisa 4).

### 2.2.2. Intervjuude tulemused

Intervjuu tulemused tuginevad intervjuueeritavate vastustel, milles kujunevad välja kategooriad ja koodid. Peatükk annab ülevaate kategooriatest ja koodidest. Intervjuu kategooriad ja koodid on leitavad koodipuus, mis on esitatud tabelina (vt lisa 6). Intervjuu tekst transkribeeritakse ning rakendatakse kvalitatiivne sisuanalüüs, et analüüsida intervjuu andmeid. Intervjuu koodipuus on kokku viis kategooriat.

Tabel 6. Väljakutsed käibemaksu kohaldamisel ühistransporditeenustele (autori koostatud)

<b>Kategooria 1</b> Väljakutsed käibemaksu kohaldamisel ühistransporditeenustele	Kood 1. Kohustus korraldada kohalikku transporti Kood 2. Ühistranspordi tasuta pakkumine ja selle rahastamine Kood 3. Individuaalne otsustusvabadus ja valikute tegemine Kood 4. Eelarve sihtotstarbelisus ja maksustamine
--	---

**Esimene kategooria** (vt tabel 6) põhjal tuvastati väljakutsed seoses käibemaksu kohaldamisega ühistransporditeenustele. Intervjuudest selgus, et kohalikel omavalitsustel on kohustus tagada inimestele liikumisvabadus, korraldades ühistransporti (kood 1). Enamikes omavalitsustes on ühistransporditeenus tasuta ning seda toetatakse kohalike omavalitsuste poolt. Siiski tekib väljakutse toetuste kajastamisel teenuste käibe maksustatava väärtuse hulgas, sõltuvalt sellest, kuidas toetus on kohaliku omavalitsuse eelarves kirja pandud. (kood 2) Kohalikel omavalitsustel on otsustusvabadus oma rahaliste vahendite kasutamisel ning neil puudub takistus otsuste tegemisel, rõhutades omavalitsuste autonoomiat teenuste korraldamisel ja rahaliste vahendite suunamisel vastavalt vajadustele (kood 3). Lisaks tuleb toetused, mis on antud teenuse müügihinna alandamiseks, lugeda müügihinna maksustatava väärtuse osaks ja vastavalt maksustada, kuid see sõltub toetuse sihtotstarbelisest määratlemisest ja eelarvesse kajastamisest (kood 4).

Intervjuueeritav 3 mainis veel, et *“ühistransporditeenus kuulub käibemaksuseaduse kohaselt käibemaksustamisele, kui seda osutatakse tasu eest. Kuid enamikes omavalitsustes on*

*ühistransport tasuta ning seda toetatakse kohalike omavalitsuste poolt. Toetuste lugemine osutatud teenuste käibe maksustatava väärtuse hulka sõltub sellest, kuidas toetus on kohaliku omavalitsuse eelarves kirja pandud.”*

Tabel 7. Ühistranspordi teenuse kajastamine ja probleemkohad (autori koostatud)

<b>Kategooria 2</b> Ühistranspordi teenuse kajastamine ja probleemkohad	Kood 1. Toetuste kajastamine ja maksustamine vastavalt tegelikule sisule Kood 2. Õigusaktide tõlgendamise selgus Kood 3. Riigi ja kohalike omavalitsuste poolne suhtumine maksustamisse
---	---

**Teine kategooria** (vt tabel 7) moodustati välja selgitamiseks teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohti ühistransporditeenustele, eriti avaliku sektori ettevõtete teenuse kajastamise aspektis. Intervjuudest selgus, et mõned omavalitsused kajastavad teadlikult toetusi oma eelarves muul viisil, mitte teenuse maksustatava väärtuse osana, näiteks toetatakse erinevaid kulutusi ja investeeringuid, mitte bussipiletite hindade alandamist. See tekitab probleemkohti teenuse maksustamise ja toetuste maksustamise ühtlustamisel. (kood 1) Sellest tulenevalt tekivad raamatupidamislikud probleemid, eriti seoses toetuste kajastamisega, mis võivad mõjutada teenuse hindu ja konkurentsitingimusi. Kõik intervjuueeritavad olid ühel meelel, et õigusaktide selguse ja ühtlustamise osas on vaja muudatusi, sest hetkel on need mitmetähenduslikud ja annavad võimaluse tõlgendada teenuse ja toetuse kajastamise ning maksustamise osas (kood 2). Lisaks kerkis esile intervjuudest riigi ja kohalike omavalitsuste suhtumise küsimus, kus kohalike omavalitsuste soovitud finantsarvestuspraktikat on mõnikord pidanud piirama riigi poolt aktsepteeritud erinevused teenuse kajastamisel (kood 3).

Intervjuueeritav 1 lisis veel, et *“rahandusministri määrus on kaheti tõlgendatav ja selle järgi ei pea toetusi maksustama. Kui see on kaheti tõlgendatav, siis kohalikud omavalitsustel on valiku ruumi, kuidas teenust ja toetust kajastada ja ellest tulenevalt maksustada.*

Tabel 8. Erinevused käibemaksureeglite tõlgendamisel ja konkurentsi mõju (autori koostatud)

<p><b>Kategooria 3</b></p> <p>Erinevused käibemaksureeglite tõlgendamisel ja konkurentsi mõju</p>	<p>Kood 1. Erinev maksustamise mõju ettevõtetele ja konkurentsile</p> <p>Kood 2. Mõju teenuse hindadele ja konkurentsile</p>
---	--

**Kolmas kategooria** (vt tabel 8) raames uuriti käibemaksureeglite tõlgendamise erinevusi ja selle mõju konkurentsile ühistransporditeenuste valdkonnas. Intervjuudest selgus, et kui jagatav toetus on maksuvaba, võib see luua ebaõiglase konkurentsi. Olukorras, kus üks osapool maksustab teenust osaliselt, samal ajal kui teine maksustab täies ulatuses, tekitab see ebavõrdsed tingimused turul. (kood 1) Käibemaksul ja selle erineval tõlgendusel on oluline roll teenuse hindade kujundamisel ja konkurentsi moonutamisel. Kohalikud omavalitsused ja ettevõtted, kes tõlgendavad reegleid erinevalt, võivad pakkuda teenuseid odavamalt, kasutades säästetud maksuraha teiste kulutuste ja investeeringute jaoks, mis võib panna teised kohalikud omavalitsused ebavõrdsesse olukorda, kes on toetuse sihtotstarbeliselt kirjeldanud ja maksustanud õigesti. (kood 2)

Intervjueeritav 3 selgitas veel, et *“osa kohalikke omavalitsusi võib olla toetuse oma eesmärgil kajastanud vastavalt tegelikule sisule, seega sihtotstarbelise toetusena, mille eesmärk on võimaldada teenuse osutamist tasuta või madala hinnaga ja need toetused ka käibemaksustanud lähtudes käibemaksuseaduse § 12 lg 2 sätestatust. Need omavalitsused, kes aga seda kulu kanda ei soovi, on kajastanud teadlikult oma eelarves sellise toetuse muul viisil. Näiteks toetuse erinevate kulutuste ja investeeringute jaoks, mitte selleks, et hoida bussipiletite hinda odavamana, kasutades ära määruse sõnastust, mis võimaldab seada maksustamise sõltuvusse eelarves kajastatud toetuse eesmärgist, mis sõnastatakse teisiti. Need kohalikud omavalitsused ei kajasta ega maksusta toetusi teenuse maksustatava väärtuse hulgas.”*

Tabel 9. Lahendused ja meetmed (autori koostatud)

<p><b>Kategooria 4</b> Lahendused ja meetmed</p>	<p>Kood 1. Vajadus riigi kindlama sekkumise järele Kood 2. Auditeerimine ja riskide hindamine Kood 3. Õigusaktide ühetaolisemaks muutmine Kood 4. Sihtotstarbelise toetuse õige kajastamine</p>
--	---

**Neljanda kategooria** (vt tabel 9) raames esitatakse mitmeid võimalikke lahendusi ja meetmeid, mis võiksid aidata lahendada ühistransporditeenuste õiglase kajastamise probleemkohti. Rõhutati vajadust, et riik astuks otsustavamaid samme keerukate probleemide lahendamisel ning tõhustaks kontrolli, läbi viies rangeid auditeid ja hindamaks riske (kood 1 & kood 2). Samuti nõustuti, et raamatupidamise ja õigusaktide selgitused peavad muutuma konkreetsemaks ja ühetaoliseks, tagamaks selged juhised teenuse ja toetuse maksustamisel ning kajastamisel, et vältida mitmetähenduslikkust. Oluliseks peeti ka seaduste selget sõnastamist ja nende tõlgendamiseks antavate selgituste kättesaadavust, et vältida segadust ja küsimusi seaduste rakendamisel ning luua selgem raamistik ühistransporditeenuste käibemaksuga seotud küsimuste lahendamiseks. (kood 3) Lisaks mainiti kohaliku omavalitsuse otsustusvabadust, kuid sellest tulenevalt tuleb siiski selgelt ja õigelt kajastada toetusi eelarves, võttes arvesse nende tegelikku eesmärki ja sisu, milleks on tagada kohaliku omavalitsuse elanikele tasuta või odavam teenus (kood 4).

Tabel 10. Ühistranspordi kvaliteet ja kättesaadavus (autori koostatud)

<p><b>Kategooria 5</b> Ühistranspordi kvaliteet ja kättesaadavus</p>	<p>Kood 1. Kohaliku omavalitsuse vastutus ja otsustamine Kood 2. Teenuse kallinemine toetuste puudumisel</p>
--	--

**Viies kategooria** (vt tabel 10) keskendub ühistranspordi teenuse kvaliteedile ja kättesaadavusele ning selle seosele maksustamisega. Kõik intervjueritavad olid ühel meelel, et kohalikul omavalitsusel on suur vastutus ja otsustusõigus, kuidas nad oma finantsvahendeid kasutavad ning see omakorda mõjutab otseselt ühistransporditeenuse kvaliteeti ja kättesaadavust (kood 1). Teenuse hinna tõus ja toetuse vähenemine mõjutavad samuti teenuse

kvaliteeti ja kättesaadavust. Kohalikes omavalitsustes, kus toetusi kajastatakse valesti, võivad teenuseosutajad omada rohkem rahalisi vahendeid, mis võimaldab pakkuda paremat teenust. Samas võib õigesti eelarves kajastavas kohalikus omavalitsuses teenuse kvaliteet ja kättesaadavus olla kehvem, kuna vahendeid jääb vähemaks. (kood 2) Kohaliku omavalitsuse rahalised otsused mõjutavad otseselt teenuse kvaliteeti ja kättesaadavust, kuna omavalitsus peab otsustama, kust leida vahendeid ja milliseid teenuseid toetada (kood 1).

Intervjueeritav 1 tõi näite, et *“kui temale on usaldatud iseseisvalt kasutamiseks rahakott ja talle on antud kaks võimalust, mida veel ka riigi poolt aktsepteeritakse, siis miks peaks valima võimaluse, kus läheb tal raha välja, kui saab vaid valida võimaluse, kus raha jääb alles.”*

Intervjueeritav 3 tõi aga välja, et *“toetusi väärade eesmärgiga eelarves kajastavas kohalikus omavalitsuses jääb ühistransporditeenuste osutajatele rohkem rahalisi vahendeid, et teha kulutusi ja investeeringuid, seega osutada kvaliteetsemat ja kättesaadavat teenust. Toetusi õigesti eelarves kajastavates kohalikus omavalitsuses on tõenäoliselt ka teenuse kvaliteet ja kättesaadavus kehvem kuna raha jääb selleks vähem.”*

Empiirilise uuringu intervjuu tulemused näitavad, et ühistransporditeenuste käibemaksuga seotud probleemid tulenevad ebaselgetest õigusaktidest ja erinevast tõlgendamisest. Kohalike omavalitsuste otsustusvabadus rahaliste vahendite kasutamisel mõjutab teenuse kvaliteeti ja kättesaadavust ning võib tekitada ebaõiglast konkurentsi turul. Lahendustena on välja pakutud riigi sekkumine, õigusaktide ühtlustamine ning sihtotstarbelise toetuse õige kajastamine eelarves.

### **2.3. Järeldused ja ettepanekud**

Järelduste ja ettepanekute tegemiseks ühendatakse teooriast saadud informatsioon ning uuringute tulemused. Lõputöö eesmärk oli välja selgitada läbipaistvat finantsarvestust takistavad tegurid kohalikus omavalitsuses ja töötada välja ettepanekud ühistranspordi teenuse õiglase maksustamise kohta kohalikus omavalitsuses.

**Esimese uurimisküsimuse** (kui suur on hinnanguline summa, mis riigil jääb saamata käibemaksu osas ühistranspordi sektoris teenuse kajastamise toetuste tõttu?) raames viidi läbi kvantitatiivne uuring, kus kasutati erinevaid valemehid hinnangulise summa arvutamiseks.

Lisaks analüüsi intervjuudest saadud tulemusi ja selle alusel tehakse järeldused. Kvantitatiivse uuringu tulemuste kohaselt võib see summa aastate 2017-2023 lõikes olla hinnanguliselt 18 384 787 eurot, hõlmates kõiki kohalikke omavalitsusüksusi. See hinnanguline summa on täiendav käibemaks, mida kohalikud omavalitsused peaksid maksma teenusepakkujale juurde. Intervjuust tuli veel välja, et mõned omavalitsused kajastavad teadlikult toetusi oma eelarves muul viisil, mitte teenuse maksustatava väärtuse osana. Näiteks toetatakse erinevaid kulutusi ja investeeringuid, mitte bussipiletite hindade alandamist. See tekitab väljakutseid teenuse maksustamise ja toetuste maksustamise ühtlustamisel. Intervjuude vastustest selgus veel, et toetuste kajastamine teenuste käibe maksustatava väärtuse hulgas tekitab väljakutseid, mis sõltuvad sellest, kuidas toetus on kohaliku omavalitsuse eelarves kirja pandud. Kõik intervjuueeritavad on ühel meelel, et kohalikul omavalitsusel on suur vastutus ja otsustusõigus selle üle, kuidas nad oma finantsvahendeid kasutavad ning see omakorda mõjutab ühistransporditeenuse kvaliteeti ja kättesaadavust. Teenuse hinna tõus ja toetuse vähenemine mõjutab ühistranspordi teenuse kvaliteeti ja kättesaadavust. Kohalikes omavalitsustes, kus toetusi kajastatakse valesti, on teenuse osutajatel rohkem rahalisi vahendeid, mis võimaldab neil pakkuda paremat teenust. Samas võib õigesti eelarves kajastavas kohalikus omavalitsuses teenuse kvaliteet ja kättesaadavus olla kehvem, kuna vahendeid jääb vähemaks.

Teoriast tulenevalt on kohalike omavalitsuste rahastamisallikad riigi poolt jagatavad toetused (vt käesolev töö lk 13). Riigi poolt antavad toetused kohalikele omavalitsustele mõeldud sihtotstarbeliselt konkreetse projekti rahastamiseks. Kaup või teenus arvatakse maksustatava väärtuse hulka, kui toetuse andmine on ette nähtud konkreetsele isikule konkreetse kauba või teenuse müügihinna alandamiseks (vt käesolev töö lk 11). Kõiki kohalikke küsimusi lahendavad ja juhivad kohalikud omavalitsused, kes tegutsevad seaduse alusel iseseisvalt, sellise võimaluse annab kohalikele omavalitsustele finantsautonoomia (vt käesolev töö lk 13). Kohalikul võimul on otsustusõigus selle üle, kuhu ja kui palju raha kulutatakse, kuid sageli kaetakse kulud riigieelarvest, näiteks tasandus- ja toetusfondidest või muudest eraldistest, mis sisaldavad ka teiste omavalitsuste maksumaksjate panust (vt käesolev töö lk 14).

Seega on kohalikel omavalitsustel otsustusõigus, kuidas enda raha kasutada ning mis hõlmab ka toetusfondide kasutust. Selle võimaluse annab neile finantsautonoomia, mis rõhutab omavalitsuste autonoomiat teenuste korraldamisel. Omavalitsustel on võimalus otsustada,



kuidas nad oma eelarvet koostavad ja toetusi jaotavad, kuid nende ülesanne on tagada sellega teenuste paindliku korraldamise vastavalt kohalikele vajadustele ja prioriteetidele ning kajastada korrektselt seda ka raamatupidamises.

**Teise uurimisküsimuse** (kuidas võivad erinevad käibemaksureeglite tõlgendamise viisid ning nende rakendamine mõjutada majandustegevust ja konkurentsi?) vastuse saamiseks viidi läbi poolstruktureeritud intervjuu kolme eksperdiga. Intervjuude vastustest ilmnes, et peamine probleem on raamatupidamislikult valesti kajastamine, eriti seoses toetuste kajastamisega, mis võib omakorda mõjutada teenuse hindu ja konkurentsitingimusi. Kui üks osapool maksustab teenust osaliselt, samal ajal kui teine maksustab täies ulatuses, võib selline olukord tekitada ebavõrdseid tingimusi turul. Kohalikud omavalitsused ja ettevõtted, kes tõlgendavad reegleid erinevalt, võivad pakkuda teenuseid odavamalt, kasutades säästetud maksuraha teiste kulutuste ja investeeringute jaoks. See omakorda võib panna avaliku sektori kui ka erasektori ühistransporditeenuse osutajad ebasoodsasse olukorda, sundides neid pakkuma teenuseid kõrgema hinnaga kuna nad peavad maksustama teenust täies ulatuses.

Teooriast tulenevalt moodustab avalik sektor oma suuruse ja sellega seotud tegevuse tõttu olulise osa majandustegevusest ning on suur tööandja, teenusepakkuja ja ressursside tarbija. Avaliku sektori majandustegevus, mis sageli toimub väljaspool avaliku sektori põhieelarvet ja on usaldatud riigiettevõtetele, kaasnevad tihti peale konkurentsiolukorrad erasektoriga. Need riigiettevõtted võivad omada teatavaid eeliseid, nagu riiklikud toetused, eeliskohtlemine riigihangetes nende omanike poolt ning maksusoodustused ja soodsad rahastamistingimused, mis võivad kujuneda turumoonutusteks ning isegi konkurentide väljatõrjumiseks erasektoris. (vt käesolev töö lk 16) On oluline, et avalik-õiguslikud asutused samuti käituvad maksukuulekalt, sest maksudest kõrvalehoidumine ja maksustamise vältimine mitte ainult piiravad valitsuse eelarvelist manööverdamisruumi, vaid ka viivad tulude vähenemiseni, suurendades see läbi riigi puudujääki ja võlataset. Selline olukord võib kahandada riiklike investeeringute võimalusi, pidurdada majanduskasvu ning vähendada vahendeid, mis on suunatud üldise heaolu tagamiseks. Maksudest kõrvalehoidumisest tingitud kahju, olgu see tasumata käibemaksu summa või alusetult maha arvatud summad, mitte üksnes mõjutab majandust, vaid moonutab ka maksusüsteemi, kahjustades sellega nii sotsiaalseid kui ka õiguslikke eesmärke. (vt käesolev töö lk 18)

Seega avalik sektor moodustab olulise osa majandustegevusest ning sellel on mõju nii riigi eelarvele kui ka erasektorile. Kohaliku omavalitsuse majandustegevusel on eelis, mis võib viia turumoonutuseni ja konkurentide väljatõrjumiseni erasektoris. See tõttu on oluline, et avaliku sektori ettevõtted, kes tegelevad majandustegevusega, käituksid samuti maksukuulekalt ja tagaksid ausa konkurentsi.

**Kolmanda uurimisküsimuse** (kuidas lahendada teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohti kohalikus omavalitsuses?) raames on analüüsitud intervjuudest saadud ekspertide vastuseid. Intervjuudest selgub, et tuleb tõhustada avaliku sektori ettevõtetele tõhusamat kontrolli ning viia läbi erinevaid auditeid, et tuvastada võimalikke riske ja puudusi. Kõik kolm intervjuueeritavat olid ühel meelel, et raamatupidamise ja õigusaktide selgitused peavad muutuma konkreetsemaks ja ühetaoliseks, et vältida mitmetähenduslikkust ja tagada selged juhised nii teenuse kui ka toetuse maksustamisel ja kajastamisel. Rõhutati kohaliku omavalitsuse otsustusvabadust ning vajadust kajastada toetusi eelarves selgelt ja mõista toetuste tegelikku eesmärki ja neid õigesti kajastada vastavalt eelarve sisule. Lisaks arvati veel, et sihtotstarbeliselt antud toetused tuleb korrektselt kajastada, arvestades nende tegelikku eesmärki, mis on tagada kohaliku omavalitsuse elanikele tasuta või odavam teenus. Need meetmed aitaksid luua selgema raamistiku ühistransporditeenuste käibemaksuga seotud küsimuste lahendamiseks.

Teooriast tulenevalt korraldab riik tekkepõhist raamatupidamist. Tekkepõhise raamatupidamise väljakutseks on tagada kõigi varade, kohustuste, tulude ja kulude kohta tõene ja õiglane teabe kogumine nii organisatsiooni kui ka süsteemi tasandil. Olenemata sellest, et avaliku raamatupidamise eeliseks on hinnata teenuste ja poliitilisi kulusid ja on paremini võimalus tuvastada kohustusi, tuleb siiski kajastada õiglaselt teenust ja toetust. Oluline on, et raamatupidamine on läbipaistev, õiglane ja vastutustundlik ning riigi mõistes oleks järjepidev. See nõuab efektiivset haldamist, kus on oluline, et oleks tagatud ligipääs kvaliteetsele ja ajakohasele finantsinformatsioonile. Avaliku sektori majandusüksuste ja organisatsioonide peamine eesmärk ei ole kasumi teenimine, vaid keskenduda pigem iga teenuse kulude õigele kindlaks määramisele, mis peab aitama otsustada, milliseid teenuseid rahastada. Seetõttu on vajalik hinnata avaliku sektori raamatupidamisküsimusi laiemas raamistikus, mis hõlmab finantsjuhtimise ning tulemuslikkuse planeerimise ja kontrolli aspekte. (vt käesolev töö lk 18-19)

Seega on oluline selgelt ja täpselt kajastada toetusi eelarves, mõista nende tegelikku eesmärki ning korrektselt arvestada sihtotstarbeliselt antud toetuste mõju kohaliku omavalitsuse teenustele. Tuleb tagada avaliku sektori raamatupidamise läbipaistvus, õigsus ja vastutustundlikkus.

Läbiviidud uuringu põhjal tehakse järgmised **ettepanekud** ja **lahendused**:

1. Tagada õigeaegne ja korrektne käibemaksu tasumine ning vähendada võimalikke riske ja puudusi

Tuleb tõhustada avalike sektori majandustegevusega tegelevate ettevõtete kontrolli ning läbi viima regulaarselt auditeid, et tuvastada võimalikke riske ja puudusi. Seejärel saab tagada õigeaegse ja korrektse käibemaksu tasumise ning vajadusel teha vajalikke parendusi.

2. Kohalikele omavalitsustele antavate toetuste õige kajastamine eelarves

Toetused, mis kohalikele omavalitsustele jagatakse, tuleb korrektselt kajastada eelarves, arvestades nende tegelikku eesmärki, mis on tagada kohaliku omavalitsuse elanikele tasuta või odavam teenus.

3. Tagada selge ja ühtne arusaam teenuste maksustamisest ja toetuste kajastamisest

Tagamaks selget ja ühtset arusaama teenuste maksustamisest ja toetuste kajastamisest, tuleks rakendada selgeid ja ühtseid juhiseid teenuse ja toetuse maksustamise kohta, mis ei võimalda kaheti tõlgendamist.

## KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada läbipaistvat finantsarvestust takistavad tegurid ja ühistranspordi teenuse õiglane maksustamine. Lõputöö eesmärgi täitmiseks püstitati uurimisülesanded, mille lahendamine seostati uurimisprobleemi ja täiendavate küsimustega (vt käesolev töö lk 5 ja 6). Lõputöö uurimisprobleemiks oli: millised on kohaliku omavalitsuse ühistranspordi teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohad?

Selleks, et saada uurimisprobleemile vastus, teha järeldusi ning ettepanekuid, viidi läbi kombineeritud uuring, mis hõlmas kvantitatiivset kui ka kvalitatiivset lähenemist. Kvantitatiivse osa raames kasutati kirjeldavat statistikat, et koostada valemeid, mis võimaldasid arvutada välja oletatava käibemaksu summa, mis jääb riigil saamata teenuse toetusena kajastamise tõttu. Lisaks kvantitatiivsele uurimisele viidi läbi ka poolstruktureeritud intervjuu kolme eksperdigiga. Eksperdid selgitasid, miks selline olukord üldse on tekkinud ning kuidas see mõjutab riiki ja majandustegevusega tegelevaid avaliku sektori ettevõtteid. Intervjuude käigus uuriti ka võimalikke lahendusi probleemile ning arutleti selle üle, kuidas avaliku sektori ettevõtted, kes tegelevad majandustegevusega, saaksid ja peaksid oma teenuseid kajastama.

Uurimisküsimusele (kui suur on hinnanguline summa, mida riik jääb saamata käibemaksu osas ühistranspordi sektoris teenuse kajastamise toetuste tõttu?) Vastuse saamisel selgus, et aastatel 2017-2023 jäi riigil ühistranspordi sektoris käibemaksu osas saamata ligikaudu 18 384 787 eurot, kuna on võimalik, et teenust kajastati toetusena. Selle põhjuseks on kohalike omavalitsuste finantsautonoomia, mis võimaldab neil ise otsustada, kuidas nad oma toetusi eelarves ja raamatupidamises kajastavad ja mis nad enda rahaga ise teevad. Kohalikud omavalitsused on iseseisvad ning neil on õigus teha otsuseid vastavalt oma vajadustele ja prioriteetidele. See omakorda võib viia olukorrani, kus teenuseid käsitletakse toetusena, mis mõjutab riigile laekuvat käibemaksu.

Uurimisküsimusele (kuidas võivad erinevad käibemaksureeglite tõlgendamise viisid ning nende rakendamine mõjutada majandustegevust ja konkurentsi?) vastuse saamisel selgus, et erinevad käibemaksureeglite tõlgendamise viisid ja nende rakendamine võivad oluliselt mõjutada majandustegevust ja konkurentsi. Eriti olukord, kus avaliku sektori ettevõtted, kes tegelevad majandustegevusega ja saavad toetusi, mis on maksuvabad ja kui üks osapool

maksustab teenust osaliselt kui teine samal ajal maksustab täies ulatuses teenust, siis see loob ebavõrdsed tingimused turul. Selle tulemusena võivad erasektori ühistransporditeenuse osutajad sattuda olukorda, kus nad peavad teenuseid pakkuma kõrgema hinnaga kuna nad on kohustatud maksustama teenust täies ulatuses vastavalt kehtivatele seadustele.

Uurimisküsimusele (kuidas lahendada teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkohti kohalikus omavalitsuses?) vastuse saamisel selgus, avaliku sektori ettevõtete kontrolli tugevdamine ja tõhustamine on hädavajalik, selleks tuleks läbi viia erinevaid auditeid, mis suudavad tuvastada võimalikke riske ja puudusi. Raamatupidamise ja õigusaktide selgitused peavad olema konkreetsed ja ühetaolised, et neid ei saaks tõlgendada mitut erinevat moodi. Kuigi kohalikel omavalitsustel on otsustusvabadus, on oluline, et nad eelarves ja raamatupidamises kajastaksid toetusi ja teenuseid selgelt ja ausalt. Nad peaksid mõistma toetuste tegelikku eesmärki ning tagama nende õige ja läbipaistva kajastamise.

Võttes kokku teooria ning uuringute tulemused, siis ühistranspordi sektoris teenuse kajastamine toetustena võivad oluliselt mõjutada käibemaksu laekumist riigile, eriti kohalike omavalitsuste tasandil. Arvestades riigi juba olemasolevat eelarve puudusi on vajalik, et ka avaliku sektori ettevõtted, kes tegelevad majandustegevusega, tagaksid ausa konkurentsi ning järgiksid rangelt maksureegleid, sest see tagab mitte ainult riigile vajaliku tulubaasi, vaid edendab ka majanduslikku stabiilsust ja jätkusuutlikkust. Seega on oluline rakendada meetmeid, mis suunavad avaliku sektori ettevõtteid tegutsema vastutustundlikult ja läbipaistvalt, tagades sellega riigile suurema tulu ning tugevdades ühtlasi majanduse alustalasid ausa konkurentsi kaudu.

Tööst tulenevalt saab edaspidi veel uurida konkreetsete auditite ja kontrollmeetmete parema kohandamise kohta vastavalt kohalike omavalitsuste vajadustele. Lisaks saab veel läbi viia analüüsi erinevate maksureeglite tõlgendamise viiside mõjust majandustegevusele ja konkurentstile, millest tulenevalt saab teha juhtumiuuringu ning leida lähenemisviise, mis looks ausaa konkurentsi ja majanduslikku stabiilsuse.

## SUMMARY

The title of the thesis “problems of service reporting and taxation in local governments using the example of public transport” was to find out the factors preventing transparent financial accounting and fair taxation of public transport services. In order to fulfill the aim of the thesis, research tasks were set up, the solution of which was linked to the research problem and additional questions. The research problem of the thesis was: “what are the problem areas of reporting and taxation of local government public transport service?”

In order to get an answer to the research problem, to draw conclusions and proposals, a combined study was conducted, which included a quantitative as well as a qualitative approach. As part of the quantitative part, descriptive statistics were used to create formulas that made it possible to calculate the estimated amount of VAT lost to the state due to the service being recorded as a subsidy. In addition to quantitative research, a semi-structured interview with three experts was also conducted. The experts explained why such a situation has arisen in the first place and how it affects the state and public sector companies engaged in economic activities. During the interviews, possible solutions to the problem were also explored, and how public sector companies engaged in economic activities could and should reflect their services was discussed.

When receiving an answer to the research question (how much is the estimated amount that the state will lose in terms of VAT due to subsidies for service reporting in the public transport sector?), it turned out that in the years 2017-2023 the state lost approximately 18,384,787 euros in terms of VAT in the public transport sector, as it is possible that the service was recorded as a grant. The reason for this is the financial autonomy of local governments, which allows them to decide for themselves how they will reflect their subsidies in the budget and accounting and what they will do with their own money. Local governments are independent and have the right to make decisions according to their needs and priorities. This, in turn, can lead to a situation where the services are treated as a subsidy, which affects the VAT received by the state.

When receiving an answer to the research question (how can different ways of interpreting VAT rules and their application affect economic activity and competition?), it became clear that different ways of interpreting VAT rules and their application can significantly affect

economic activity and competition. Especially the situation where public sector companies that engage in economic activities and receive subsidies that are tax-free and if one party taxes the service partially while the other at the same time taxes the service in full, it creates unequal conditions in the market. As a result, private sector public transport service providers may find themselves in a situation where they have to offer services at a higher price because they are obliged to tax the service in full in accordance with current laws.

When receiving an answer to the research question (how to solve the problem areas of service reporting and taxation in local government?), it became clear that strengthening and enhancing the control of public sector companies is essential, for this purpose various audits should be carried out that can identify possible risks and deficiencies. Explanations of accounting and legislation must be specific and uniform so that they cannot be interpreted in several different ways. Although local governments have freedom of decision, it is important that they clearly and honestly reflect subsidies and services in their budgets and accounts. They should understand the true purpose of the grants and ensure that they are correctly and transparently reflected.

Summarizing the theory and the results of the studies, the recognition of services in the public transport sector as subsidies can significantly affect the receipt of VAT by the state, especially at the level of local governments. Considering the state's already existing budget deficits, it is necessary that public sector companies engaged in economic activities also ensure fair competition and strictly follow tax rules, because this not only ensures the necessary revenue base for the state, but also promotes economic stability and sustainability. Therefore, it is important to implement measures that guide public sector companies to act responsibly and transparently, thus ensuring more income for the state and also strengthening the foundations of the economy through fair competition.

As a result of the work, further research can be done on the better adaptation of specific audits and control measures according to the needs of local governments. In addition, an analysis of the impact of different ways of interpreting tax rules on economic activity and competition can be carried out, as a result of which a case study can be made and approaches can be found that would create fair competition and economic stability.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Aaslav - Kaasik, U., Kööp, K., Nool, I. & Ristikivi, J., 2023. Impact of simulation training on pre-clinical and clinical practice: the example of Tallinn Health Care College. *Proceedings of the Estonian Academy of Sciences*, 72(3), pp. 346-357.

Banushi, B., 2019. Performance audit role in the quality of public services and social welfare: tirana municipality case study. *Scientific Bulletin - Economic Sciences / Buletin Stiintific - Seria Stiinte Economice*, 18(3), pp. 3-10.

Bisogno, M. & Cuadrado-Ballesteros, B., 2021. Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), pp. 107-117.

Boll, D. & Sidki, M., 2019. What do citizens think about public enterprises? subjective survey data on the legitimacy of the economic activities of the german public sector. *Annals of Public & Cooperative Economics*, 90(4), pp. 615-639.

Creswell, J.-W., 2009. *Research design Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches*. SAGE Publications, Inc.

Denny, E. & Weckesser, A., 2022. How to do qualitative research? *BJOG: An International Journal of Obstetrics & Gynaecology*, 129(7), pp. 1166-1167.

Dvořák, M., Papcunová, V. & Vavrek, R., 2021. Role of Public Entities in Suitable Provision of Public Services: Case Study from Slovakia. *Administrative Sciences (2076-3387)*, 11(4), pp. 1-18.

Eelnõude infosüsteem, 2013. *Avalike teenuste korraldamise roheline raamat*. [Võrgumaterjal] <https://eelnoud.valitsus.ee/main#mot38dK9> [Kasutatud 25.10.2023].

*Gemeente Borsele kohtulahend* (2016) C-520/14. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=178162&pageIndex=0&dolang=et&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3228056> [Kasutatud 21.03.2024].

Gergely, B., Katona, B. & Nagy, Z., 2018. Problems relating to tax avoidance and possible solutions in the european union's and hungarian's regulation. *Juridical Current*, 21(3), pp. 59-67.



Ghanbarzehi, N., Heydarikhayat, N. & Sabagh, K., 2024. Strategies to prevent medical errors by nursing interns: a qualitative content analysis. *BMC Nursing*, 23(1), pp. 1-13.

Grondys, K & Ślusarczyk, O., 2022. Passenger potential and the operating result of the public transport organization. *Administration & Public Management Review*, (38), pp. 104-119.

Haldma, T. & Kenk, K., 2014. Development of Estonian local government accounting: the stages of evolution during the years 1991-2013. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 78(134), pp. 109-130.

Hassan, I.-K. & Obisanya, A-R., 2022. Improving local government performance through financial autonomy and accountability at nigerian state. *Journal of Public Administration, Finance & Law*, (23), pp. 222-235.

Hindre, M., 2020. Tallinnale võib ühistransport viiendiku võrra kallimaks muutuda. *ERR*, [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.err.ee/1145172/tallinnale-voib-uhistransport-viiendiku-vorra-kallimaks-muutuda> [Kasutatud 28.012.2020].

Jurczak, M., 2024. Role of public transport in the development of cities and regions. *Scientific Papers of Silesian University of Technology. Organization & Management / Zeszyty Naukowe Politechniki Slaskiej. Seria Organizacji i Zarzadzanie*, (192), pp. 437-451.

Karnowski, J. & Rzońca, A., 2021. Financing framework for local governments: diagnosis and change proposals. *Economics & Law / Ekonomia i Prawo*, 20(4), pp. 797-812.

Kiurienē, V., 2015. Administrative supervision of local self-government in the baltic states: a comparative view. *Journal of Education, Culture & Society*, (2), pp. 394-410.

*Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus* (1993) RT I, 30.06.2023, 28.

Krawczyk, D. & Malgorzata, M.-S., 2022. Optimizing the Provision of Public Services By Local Administration as a Component of the Smart City Concept on the Example of Zabrze. *Management Systems in Production Engineering*, 30(2), pp. 192-199.

*Käibemaksuseadus* (2003) RT I, 21.11.2023, 9.

Leavy, P., 2017. *Research Design. Quantitative, Qualitative, Mixed Methods, Arts-Based, and Community-Based Participatory Research Approaches*. New York: The Guilford Press.

Lepiste, K. & Raudjärv, M., 2019. Haldusreformi mõju avalike teenuste osutamisele eestis: (Jõgeva maakonna väikeasulate näitel). *Discussions on Estonian Economic Policy*, 27(1/2), pp. 128-201.

*Majandustegevuse seadustiku üldosa seadus* (2011) RT I, 06.04.2021, 5.

Mäeltsemees, S., 2016. Local Self-Government in Estonia. *Halduskultuur - The Estonian Journal of Administrative Culture & Digital Governance*, 17(2), pp. 79-109.

Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, OJ L 347, 11.12.2006.

Portulhak, H. & Rosa, G.-V., 2023, The Contributions of the ANPCONT Congress to Studies on Public Sector Accounting. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 17(3), pp. 309-328.

*Raamatupidamise seadus* (2002) RT I, 05.05.2022, 27.

Rahandusministeerium, 2023. *Paremad avalikud teenused läbi KOV võimestamise*. [Võrgumaterjal] <https://www.fin.ee/riik-ja-omavalitsused-planeeringud/kohalikud-omavalitsused/omavalitsuste-poliitika#omavalitsuste-ulesan> [Kasutatud 20.10.2023].

Rahandusministeerium, 2018. *RTJ 12 sihtfinanteerimine*. Tallinn: Rahandusministeerium.

Raju, O, 2012. Economic crisis and local governments budget in estonia. *Regional Formation & Development Studies*, (8), pp. 177-189.

Raudla, R. & Taro, K., 2022. Kohaliku omavalitsuse finantsautonoomia. *Juridica*, (2) lk 85-93.

Reiljan, J. & Timpmann, K., 2010. Kohalike omavalitsuste tuluautonoomia probleemid ja arenguvõimalused eestis. *Discussions on Estonian Economic Policy*, 18(7), pp. 605-611.

Riigikontroll, 2019. *Märgukiri erinevast käibemaksu arvestuspraktikast omavalitsuse ühingutes ja selle võimalikust negatiivsest mõjust*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.riigikontroll.ee/tabid/206/Audit/2479/language/et-EE/Default.aspx> [Kasutatud 27.10.2023].

Rogowska-Rajda, B. & Tratkiewicz, T., 2020. Deduction and adjustment of input vat as regards economic and non-economic use of goods and services. *Studies in Law & Economics / Studia Prawno-Ekonomiczne*, 117, pp. 129-141.

Sarma, S.-K., 2015. Qualitative Research: Examining the Misconceptions. *South Asian Journal of Management*, 22(3), pp. 176-191.

Sepp, J. & Tomson, E., 2010. Problems and opportunities of the public organisation of passenger transport on the example of bus transport in Estonia. *Discussions on Estonian Economic Policy*, 18, pp. 441-457.

Tikk, J., 2010. Accounting changes in the public sector in Estonia. *Business: Theory & Practice*, 11(1), pp. 77-85.

Vabariigi Valitsus, 2023. *Koalitsioonilepe 2023-2027*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://valitsus.ee/valitsuse-eesmargid-ja-tegevused/valitsemise-alused/koalitsioonilepe> [Kasutatud 27.10.2023].

Vallo., O, 2012. The Financial Guarantee of Local Government and Possibilities for its Protection. *Juridica International*, 19, pp. 11-22.

## TABELITE JA JOONISTE LOETELU

Järgnevas tabelis on välja toodud põhiosas esitatud tabelite pealkirjad ja lehekülje numbrid, kus kohast on need leitavad.

Tabel. Tabelite loetelu

<b>Nimetus</b>	<b>Lehekülg</b>
Tabel 1. Erasektori ja avaliku sektori teenuste võrdlus	lk 9
Tabel 2. Ekspertintervjuude parameetrid	lk 22
Tabel 3. Ühistranspordi kulude osakaal põhitegevuse üldkuludest kolme linna- ja vallavalitsuse lõikes	lk 24
Tabel 4. Ühistransporditeenuste tulu osakaal kaupade ja teenuste müügist kolme linna- ja vallavalitsuste lõikes	lk 25
Tabel 5. Riigile oletatav laekumata käibemaks kuue linna- ja vallavalitsuste lõikes	lk 26
Tabel 6. Väljakutsed käibemaksu kohaldamisel ühistransporditeenustele	lk 27
Tabel 7. Ühistranspordi teenuse kajastamine ja probleemkohad	lk 28
Tabel 8. Erinevused käibemaksureeglite tõlgendamisel ja konkurentsi mõju	lk 29
Tabel 9. Lahendused ja meetmed	lk 30
Tabel 10. Ühistranspordi kvaliteet ja kättesaadavus	lk 30

## Lisa 1. Ühistranspordi kulude osakaal põhitegevuse üldkuludest linna- ja vallavalitsuste lõikes

Järgnevas tabelis on arvatud välja ja esitatud protsentides ühistranspordi kulude osakaal põhitegevuse üldkuludest linna- ja vallavalitsuste lõikes.

Tabel. Ühistranspordi kulude osakaal põhitegevuse üldkuludest linna- ja vallavalitsuste lõikes (autori koostatud)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Tallinna Linnavalitsus	13,22	12,51	12,55	12,97	12,98	15,25	12,93
Anija Vallavalitsus	0,2	0,27	1,32	0,05	1,35	0,07	0,06
Harku Vallavalitsus	1,74	1,31	1,11	1,47	1,63	0,2	0,36
Keila Linnavalitsus	0,39	0,44	0,38	0,42	0,38	0,38	0,46
Kiili Vallavalitsus	0,08	0,07	0,06	0,05	0,05	0,06	0,06
Loksa Linnavalitsus	0,06	0,06	0,05	0,06	0,05	0,07	0,11
Maardu Linnavalitsus	0,49	0,4	0,16	0,2	0,26	0,16	0,19
Saku Vallavalitsus	0,01	0,17	0,07	0,09	0,29	0,3	0,21
Saue Vallavalitsus	1,38	1,92	2,86	2,95	2,52	2,66	2,93
Viimsi Vallavalitsus	2,77	2,33	2,63	2,92	2,61	3,39	3,56
Lääne-Harju Vallavalitsus	0,42	0,45	0,44	1,15	1,18	1,25	1,18
Jõhvi Vallavalitsus	0,56	0,31	0,09	0,1	0,3	0,71	0,88
Kohtla-Järve Linnavalitsus	2	1,87	1,75	1,85	1,89	1,75	1,64
Lüganuse Vallavalitsus	0,49	0,46	0,45	0,34	0,29	0,47	0,38
Narva Linnavalitsus	1,64	1,7	1,8	2,09	2,23	2,17	2,46
Sillamäe Linnavalitsus	1,15	0,98	1,02	1,14	1,11	1,15	0,98
Alutaguse Vallavalitsus	0,38	0,34	0,63	0,54	0,46	0,46	0,17
Järva Vallavalitsus	0,41	0,42	0,4	0,32	0,15	0,1	0,01
Põltsamaa Vallavalitsus	0,35	0,64	0,65	0,56	0,67	0,5	0,34
Mustvee Vallavalitsus	0,27	0,14	0,03	0,07	0,14	0,23	0,16
Rakvere Linnavalitsus	0,98	1,01	1,05	1,19	1,35	2,58	1,7
Tapa Vallavalitsus	0,25	0,29	0,28	0,23	0,24	0,29	0,27
Saarde Vallavalitsus	0,16	0,07	0,25	0,18	0,1	0,19	0,15
Pärnu Linnavalitsus	4,26	5,15	4,82	5,16	4,66	4,79	4,97
Tori Vallavalitsus	0,53	0,87	1,2	1,25	1,14	1,27	1,38
Põhja-Pärnumaa Vallavalitsus	0,02	0,44	0,81	0,75	0,71	0,69	0,72
Räpina Vallavalitsus	0,19	0,24	0,23	0,24	0,22	0,27	0,23
Märjamaa Vallavalitsus	0,27	0,22	0,18	0,2	0,2	0,17	0,19
Ruhnu Vallavalitsus	4,03	7,49	2,98	5,85	3,58	3,17	1,27
Saaremaa Vallavalitsus	0,03	4,44	5,16	4,46	4,23	4,47	5,36
Kambja Vallavalitsus	0,51	0,54	0,5	0,39	0,43	0,85	1,6
Luunja Vallavalitsus	0,42	0,36	1,03	1,52	1,52	1,91	1,91

Tartu Linnavalitsus	5,96	5,65	6,12	5,83	5,92	7,45	7,6
Elva Vallavalitsus	0,41	0,11	0,12	0,15	0,18	0,18	0,19
Kastre Vallavalitsus	0,18	0,2	0,22	0,26	0,23	0,24	0,21
Põhja-Sakala Vallavalitsus	0,31	0,46	0,42	0,42	0,48	0,03	0,08
Otepää Vallavalitsus	0,16	0,3	0,28	0,28	0,26	0,24	0,25
Valga Vallavalitsus	1,3	1,15	1,21	1,34	1,24	1,14	1,16
Antsla Vallavalitsus	0,08	0,08	0,1	0,1	0,09	0,08	0,08
Võru Vallavalitsus	0,2	0,24	0,11	0,07	0,02	0,02	0,03

## Lisa 2. Ühistranspordi toetuste osakaal majandamiskuludest linna- ja vallavalitsuste lõikes

Järgnevas tabelis on arvatud välja ja esitatud protsentides ühistranspordi toetuste osakaal majandamiskuludest linna- ja vallavalitsuste lõikes.

Tabel. Ühistranspordi toetuste osakaal majandamiskuludest linna- ja vallavalitsuste lõikes (autori koostatud)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Tallinna Linnavalitsus	95	95	95	95	96	97	96
Anija Vallavalitsus	0	32	97	100	100	91	100
Harku Vallavalitsus	14	15	17	16	12	17	63
Keila Linnavalitsus	100	100	100	100	98	100	99
Kiili Vallavalitsus	100	100	100	100	100	100	100
Loksa Linnavalitsus	100	100	100	85	100	100	100
Maardu Linnavalitsus	76	80	29	22	79	100	100
Saku Vallavalitsus	0	34	63	49	77	74	94
Saue Vallavalitsus	77	60	65	65	64	65	68
Viimsi Vallavalitsus	90	94	88	95	97	95	96
Lääne-Harju Vallavalitsus	100	100	100	100	100	100	100
Hiiumaa Vallavalitsus		96	95	96	94	95	93
Jõhvi Vallavalitsus	0	0	43	37	11	5	4
Kohtla-Järve Linnavalitsus	100	99	100	100	100	100	100
Lüganuse Vallavalitsus	29	15	0	0	0	0	0
Narva Linnavalitsus	100	100	100	100	98	95	98
Narva-Jõesuu Linnavalitsus		4	2	56	100	100	100
Sillamäe linnavalitsus	100	95	93	22	24	27	24
Alutaguse Vallavalitsus	46	57	6	7	8	7	27
Järva Vallavalitsus	0	0	0	0	0	0	0
Jõgeva Vallavalitsus	0						
Türi Vallavalitsus					100	100	100
Põltsamaa Vallavalitsus	3	0	0	0	0	0	0
Mustvee Vallavalitsus	0	0	0	53	0	18	24
Haapsalu Linnavalitsus	100	100	97	88	100	100	99
Lääne-Nigula Vallavalitsus	100		0	0	0	0	0
Rakvere Linnavalitsus	100	100	100	100	90	99	100
Tapa Vallavalitsus	0	13	13	1	12	14	16
Vinni Vallavalitsus	0						
Viru-Nigula Vallavalitsus	100	8	100				
Häädemeeste Vallavalitsus			100	100	100	100	100

Kihnu Vallavalitsus				17	17	22	19
Saarde Vallavalitsus	72	53	21	0	0	0	0
Pärnu Linnavalitsus	4	2	1	2	2	2	2
Tori Vallavalitsus	100	100	100	100	98	98	100
Põhja-Pärnumaa Vallavalitsus	0	71	74	79	81	81	79
Lääneranna Vallavalitsus							0
Räpina Vallavalitsus	0	0	0	0	0	0	0
Märjamaa Vallavalitsus	0	0	0	0	0	0	0
Muhu Vallavalitsus	0	0	0	0	0		
Ruhnu Vallavalitsus	0	0	0	0	0	0	0
Rapla Vallavalitsus	100		100	100	100	100	100
Saaremaa Vallavalitsus	0	99	99	97	93	92	78
Kambja Vallavalitsus	68	64	52	78	0	0	0
Luunja Vallavalitsus	0	0	0	0	0	0	0
Peipsiääre Vallavalitsus	0	0					
Tartu Linnavalitsus	0	1	0	0	1	0	1
Tartu Vallavalitsus						0	0
Elva Vallavalitsus	0	0	11	0	20	20	15
Kastre Vallavalitsus	0	0	0	0	0	0	0
Viljandi Linnavalitsus		41	22	27	17	19	17
Viljandi Vallavalitsus		100	100	100	100	100	100
Põhja-Sakala Vallavalitsus	0	0	0	9	7	98	35
Otepää Vallavalitsus	0	36	18	18	18	16	15
Valga Vallavalitsus	80	93	100	100	100%	100	100
Tõrva Vallavalitsus	0	0					
Antsla Vallavalitsus	0	0	0	0	0	0	0
Rõuge Vallavalitsus		0	0	0	0	0	0
Võru Vallavalitsus	0	0	0	35	97	100	100



### Lisa 3. Transporditeenuste tulu osakaal kaupade ja teenuste müügist linna- ja vallavalitsuste lõikes

Järgnevas tabelis on arvutatud välja ja esitatud protsentides transporditeenuste tulu osakaal kaupade ja teenuste müügist linna- ja vallavalitsuste lõikes.

Tabel. Transporditeenuste tulu osakaal kaupade ja teenuste müügist linna- ja vallavalitsuste lõikes (autori koostatud)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Tallinna Linnavalitsus	1,488	1,399	1,268	1,459	1,458	1,251	1,170
Anija Vallavalitsus	0,340	0,215					
Raasiku Vallavalitsus	0,297	0,234	0,164	0,104	0,109	0,160	0,001
Lääne-Harju Vallavalitsus	0,221						
Hiiumaa Vallavalitsus	0,148	0,931	0,661	0,639	0,675	0,675	0,518
Narva-Jõesuu Linnavalitsus		7,435	11,434	1,348			
Paide Linnavalitsus	0,031						
Türi Vallavalitsus	0,492	0,481	0,394	0,390	0,449	0,523	0,424
Järva Vallavalitsus	0,282	0,303	0,249	0,136		0,880	1,022
Jõgeva Vallavalitsus	0,047						
Põltsamaa Vallavalitsus	0,548	0,561	0,280	0,234	0,209	0,208	0,082
Mustvee Vallavalitsus	0,183	0,142	0,019	0,001			
Lääne-Nigula Vallavalitsus	0,013	0,007	0,356	0,081	0,053	0,183	0,023
Haljala Vallavalitsus	1,962						
Kardina Vallavalitsus	1,595	1,634	1,440	0,453	0,321	0,435	0,517
Rakvere Linnavalitsus						3,184	2,054
Viru-Nigula Vallavalitsus	0,011	0,614	0,976	1,038	1,013	1,054	1,468
Pärnu Linnavalitsus	7,185	8,546	6,541	5,054	4,601	4,881	4,994
Tori Vallavalitsus	0,008						
Põhja-Pärnumaa Vallavalitsus	0,009						0,003
Lääneranna Vallavalitsus	0,191						
Kanepi Vallavalitsus			0,112	0,028	0,032	0,015	0,027
Põlva Vallavalitsus	0,077						
Kehtna Vallavalitsus		0,009					
Muhu Vallavalitsus	2,534	2,243	1,366	0,684	1,155	0,379	0,156
Saaremaa Vallavalitsus	0,681	0,657	0,774	0,899	1,020	0,631	0,634
Kambja Vallavalitsus	0,902	0,559	0,593	0,335	0,328	0,511	
Peipsiääre Vallavalitsus	0,856	0,617	0,659	0,339	0,283	0,632	0,502
Tartu Linnavalitsus	15,988	15,551	14,432	12,428	10,794	13,377	16,471
Tartu Vallavalitsus	0,003	0,228	0,228				
Elva Vallavalitsus	0,248	0,124	0,066	0,090	0,086	0,091	0,077

Mulgi Vallavalitsus	0,008	0,014	0,056	0,160	0,083	0,249	0,554
Põhja-Sakala Vallavalitsus	0,187						
Otepää Vallavalitsus	0,665	0,022	0,038	0,135	0,036	0,108	0,103
Valga Vallavalitsus	0,232						
Tõrva Vallavalitsus	0,017		0,018	0,053			
Antsla Vallavalitsus	0,328	0,421	0,367	0,019	0,052	0,019	
Rõuge Vallavalitsus	0,695	0,525	0,932	0,681	0,466	0,391	0,283
Võru Vallavalitsus	0,489	0,599	0,664	0,184	0,408	0,253	0,279

## Lisa 4. Riigile laekumata hinnanguline käibemaksu summa linna- ja vallavalitsuste lõikes

Järgnevas tabelis on arvatud välja ja esitatud eurodes Riigile laekumata oletatav käibemaksu summa linna- ja vallavalitsuste lõikes.

Tabel. Riigile laekumata oletatav käibemaksu summa linna- ja vallavalitsuste lõikes (autori koostatud)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Tallinna Linnavalitsus	-12 864 535	-13 549 713	-14 578 477	-15 628 968	-17 178 564	-23 968 851	-23 465 963
Anija Vallavalitsus	-1 947	-3 316	-23 023	-895	-25 896	-1 472	-1 611
Harku Vallavalitsus	-9 316	-9 540	-11 099	-16 776	-16 236	-10 445	-23 201
Keila Linnavalitsus	-10 102	-12 936	-12 076	-13 883	-13 569	-15 727	-20 650
Kiili Vallavalitsus	-958	-958	-959	-959	-959	-1 342	-1 611
Loksa Linnavalitsus	-383	-383	-383	-450	-383	-639	-1 074
Maardu Linnavalitsus	-12 247	-11 498	-1 726	-1 726	-10 222	-7 692	-10 512
Saku Vallavalitsus	-287	-3 992	-2 142	-2 742	-10 424	-13 659	-11 436
Saue Vallavalitsus	-83 777	-100 343	-171 460	-185 529	-178 111	-228 957	-291 226
Viimsi Vallavalitsus	-143 161	-133 001	-165 682	-200 699	-197 902	-303 793	-362 430
Raasiku Vallavalitsus	296	250	187	109	121	220	2
Lääne-Harju Vallavalitsus	-12 461	-15 382	-20 645	-74 764	-82 463	-98 639	-107 909
Hiiumaa Vallavalitsus	287	-101 830	-116 972	-121 508	-123 872	-151 346	-170 196
Jõhvi Vallavalitsus	-2 036	-1 873	-2 351	-2 560	-2 300	-2 802	-3 526
Kohtla-Järve Linnavalitsus	-138 214	-145 415	-146 115	-157 129	-168 825	-165 615	-162 710
Lüganuse Vallavalitsus	-3 503	-2 180	-1 381	-1 189	-911	-1 030	-2 527
Narva Linnavalitsus	-165 612	-193 554	-218 536	-255 243	-279 769	-282 375	-356 489
Narva-Jõesuu Linnavalitsus	0	2 969	11 866	-1 970	-3 423	-3 669	-4 561
Sillamäe Linnavalitsus	-43 726	-42 836	-47 603	-30 248	-33 333	-33 869	-32 728
Alutaguse Vallavalitsus	-6 517	-5 436	-9 016	-8 198	-7 318	-8 213	-3 575
Paide Linnavalitsus	102	0	0	0	0	0	0
Türi Vallavalitsus	1 415	1 423	1 453	1 235	773	1 402	966
Järva Vallavalitsus	-2 505	-1 372	-3 362	-2 335	-2 385	1 163	2 513
Jõgeva Vallavalitsus	-631	0	0	0	0	0	0
Põltsamaa Vallavalitsus	-2 757	-7 291	-8 336	-5 973	-8 663	-5 575	-3 215

Mustvee Linnavalitsus	-1 303	-193	-278	-577	-390	-1 315	-266
Haapsalu Linnavalitsus	-30	-15 188	-14 930	-15 720	-15 201	-17 939	-23 213
Lääne-Nigula Vallavalitsus	-27	16	1 020	151	51	509	-40
Haljala Vallavalitsus	1 012	0	0	0	0	0	0
Kadrina Vallavalitsus	833	784	699	228	157	251	474
Rakvere Linnavalitsus	-31 069	-35 751	-40 181	-47 348	-54 947	-105 664	-76 495
Tapa Vallavalitsus	-5 040	-6 920	-8 062	-5 794	-3 239	-3 195	-2 573
Vinni Vallavalitsus	-509	0.00	0	0	0	0	0
Viru-Nigula Vallavalitsus	-328	-2 319	1 300	933	1 137	1 292	2 469
Häädemeeste Vallavalitsus	0	0	-10 123	-10 123	-10 123	-10 497	-13 426
Kihnu Vallavalitsus	0	0	0	-100	-100	-150	-150
Saarde Vallavalitsus	-1 460	-491	-1 651	-1 776	-916	-2 411	-1 934
Pärnu Linnavalitsus	124 753	144 113	122 236	78 507	77 395	97 036	108 468
Tori Vallavalitsus	-12 913	-22 191	-34 379	-36 287	-37 014	-51 470	-63 577
Põhja-Pärnumaa Vallavalitsus	-16	-8 844	-18 079	-15 642	-15 640	-17 937	-22 024
Lääneranna Vallavalitsus	170	0	0	0	0	0	0
Kanepi Vallavalitsus	0	0	153	43	49	25	50
Põlva Vallavalitsus	315	0	0	0	0	0	0
Kehtna Vallavalitsus	0	10	0	0	0	0	0
Rapla Vallavalitsus	-1 900	0	-1 726	-1 726	-1 726	-1 726	-2 071
Muhu Vallavalitsus	356	447	48	-253	206	-1 079	-764
Märjamaa Vallavalitsus	-2 029	-1 482	-1 185	-1 508	-1 446	-1 325	-1 881
Muhu Vallavalitsus	-3 183	-3 696	-1 978	-2 321	-582	0	0
Ruhnu Vallavalitsus	-3 170	-3 447	-3 158	-2 829	-4 162	-3 089	-418
Saaremaa Vallavalitsus	5 671	-355 577	-449 131	-382 402	-373 136	-445 823	-495 380
Kambja Vallavalitsus	-8 558	-12 438	-18 092	-17 657	-12 111	-29 092	-58 579
Luunja Linnavalitsus	-3 068	-3 230	-10 972	-17 827	-18 811	-28 715	-34 819
Peipsiääre Vallavalitsus	-4 909	-1 638	695	344	302	747	718
Tartu Linnavalitsus	499 992	489 069	511 219	402 721	342 909	622 325	848 713
Tartu Vallavalitsus	8	623	881	0	0	-53 969	-114 716
Elva Vallavalitsus	-5 382	-3 011	-3 978	-5 115	-6 896	-7 099	-7 155
Kastre Vallavalitsus	-1 055	-1 262	-1 466	-1 448	-2 289	-2 348	-2 459
Mulgi Vallavalitsus	21	33	141	372	210	789	1 949
Viljandi Linnavalitsus	0	-1 792	-1 792	-1 792	-4 292	-1 792	-1 792
Viljandi Vallavalitsus	0	-1 641	-1 482	-1 402	-1 402	-1 402	-1 402

Põhja-Sakala Vallavalitsus	-4 371	-4 431	-4 762	-5 394	-7 184	-849	-862
Otepää Vallavalitsus	873	-1 769	-847	-767	-878	-770	-767
Valga Vallavalitsus	-44 003	-42 108	-50 368	-54 697	-51 845	-51 076	-61 335
Tõrva Vallavalitsus	-354	0	14	40	0	0	0
Antsla Vallavalitsus	-386	-415	-732	-885	-873	-866	-895
Rõuge Vallavalitsus	1 413	448	488	-657	-2 346	159	9
Võru Vallavalitsus	-1 104	-1 212	1 453	-525	198	9	-208
<b>KOKKU</b>	-13 003 340	-14 233 727	-15 566 843	-16 861 632	-18 546 566	-25 421 379	-25 060 020

## Lisa 5. Ekspertintervjuu küsimused

1. Millised on peamised väljakutsed või takistused, millega kohalikud omavalitsused võivad silmitsi seista ühistransporditeenuse käibemaksu kohaldamisel?
2. Miks võib tulla ette olukord, et avaliku sektori ettevõtted (ühistransport), kes tegelevad majandustegevusega, kajastavad teenust toetusena?
3. Milliseid erinevusi võib esineda kohalike omavalitsuste käibemaksureeglite tõlgendamisel seoses toetuste kajastamise ja maksustamisega?
4. Millised võimalikud tegurid võivad kohalikus omavalitsuses takistada ühistranspordi teenuse õiglast maksustamist ja läbipaistvat finantsarvestust ning seeläbi kajastada teenust võimaliku toetusena?
5. Kuidas võivad erinevad käibemaksureeglite tõlgendused mõjutada ettevõtjaid ja kohalikke omavalitsusi?
6. Millised riskid kaasnevad käibemaksureeglite erineva tõlgendamisega avaliku sektori majandustegevusega tegelevatele ettevõtjatele?
7. Kuidas võib avaliku sektori asutuse majandustegevuse korral erinev käibemaksuarvestus luua ebavõrdset konkurentsi era- ja avaliku sektori vahel?
8. Millised võiksid olla lahendused, et tagada riigiasutuste ja kohalike omavalitsuste võrdne käibemaksu kohaldamine ja seeläbi võrdne kohtlemine?
9. Milliseid meetmeid võiks kohalik omavalitsus rakendada, et lahendada teenuse kajastamise ja maksustamise probleemkoht, võttes arvesse seniseid praktikaid ja võimalikke sekkumisi?
10. Milline võiks olla hea koostööriik ja omavalitsuste vaheline suhtlus, et tagada käibemaksureeglite ühtne ja selge tõlgendamine?
11. Kuidas võivad erinevad lähenemised käibemaksu kajastamisele ja maksustamisele mõjutada ühistransporditeenuse kvaliteeti ja kättesaadavust linnades?

## Lisa 6. Ekspertintervjuude koodipuu

Järgnevas tabelis on toodud kategooriatele vastavad koodid.

Tabel. Ekspertintervjuude kategooriad ja koodid (autori koostatud)

Kategooriad	Koodid
<b>Kategooria 1</b> Väljakutsed käibemaksu kohaldamisel ühistransporditeenustele	Kood 1. Kohustus korraldada kohalikku transporti Kood 2. Ühistranspordi tasuta pakkumine ja selle rahastamine Kood 3. Individuaalne otsustusvabadus ja valikute tegemine Kood 4. Eelarve sihtotstarbelisus ja maksustamine
<b>Kategooria 2</b> Ühistranspordi teenuse kajastamine ja probleemkohad	Kood 1. Toetuste kajastamine ja maksustamine vastavalt tegelikule sisule Kood 2. Õigusaktide tõlgendamise selgus Kood 3. Riigi ja kohalike omavalitsuste poolne suhtumine maksustamisse
<b>Kategooria 3</b> Erinevused käibemaksureeglite tõlgendamisel ja konkurentsi mõju	Kood 1. Erinev maksustamise mõju ettevõtetele ja konkurentidele Kood 2. Mõju teenuse hindadele ja konkurentidele
<b>Kategooria 4</b> Lahendused ja meetmed	Kood 1. Vajadus riigi kindlama sekkumise järele Kood 2. Auditeerimine ja riskide hindamine Kood 3. Õigusaktide ühetaolisemaks muutmine Kood 4. Sihtotstarbelise toetuse õige kajastamine
<b>Kategooria 5</b> Ühistranspordi kvaliteet ja kättesaadavus	Kood 1. Kohaliku omavalitsuse vastutus ja otsustamine Kood 2. Teenuse kallinemine toetuste puudumisel