



MARET GÜLDENKOH

**KAUBA JA KAUBAGA
KAASNEVA
MAKSUKOHUSTISE
KIRJENDAMINE
RAAMATUPIDAMIS-
ARVESTUSES**

FINANTSKOLLEDŽI TOIMETISED

NR 1/2021 (4)

FINANTSKOLLEDŽI TOIMETISED

NR 1/2021 (4)

MARET GÜLDENKOH

**KAUBA JA KAUBAGA
KAASNEVA
MAKSUKOHUSTISE
KIRJENDAMINE
RAAMATUPIDAMIS-
ARVESTUSES**



FINANTSKOLLEDŽ

sisekaitse.ee

Finantskollidž on tolli ja maksunduse erialal õppetööd, täiendusõpet, rakendusuringuid ning teadus- ja arendustegevust korraldav struktuuriüksus Sisekaitseakadeemias. Finantskollidži Toimetistes avaldatakse tolli ja maksunduse erialaga seotud kirjeldavaid, analüütilisi ja uurimuslikke kirjutisi. Kirjutisi ei ole eelretsenseeritud ja nende sisu eest vastutavad autorid.

Autoriõigus: Sisekaitseakadeemia 2021

Keeletoimetaja: Siiri Soidro

Kujundaja: Jan Garshnek

ISSN 2674-3493

Finantskollidž

Sisekaitseakadeemia

Kase 61, 12012 Tallinn

e-post: fktoimetised@sisekaitse.ee

www.sisekaitse.ee/et/FK

www.sisekaitse.ee/kirjastus

SISUKORD

Sissejuhatus	5
Kauba käsitlemine raamatupidamise sise-eeskirjas	6
Kauba käive ja nõuded algdokumendile	7
Eesti maksukohustuslaselt ostetud kauba arvele võtmine ja sisendkäibemaksu arvestus	9
Kauba arvele võtmine ühendusesisesel tehingul	12
Importkauba arvele võtmine	13
Kauba koguste kontroll ja arvelt eemaldamine	15
Kokkuvõte	16
Viidatud allikad	17

SISSEJUHATUS

Kõik registreeritud juriidilised isikud ja füüsilisest isikust ettevõtjad on raamatupidamiskohustuslased, kes peavad raamatupidamist korraldama vastavalt raamatupidamise seaduses sätestatud põhinõuetele. Raamatupidamiskohustuslase kohustus on kõik majandustehingud dokumenteerida ja kirjendada raamatupidamisregistrites õigesti ja õiglaselt ning tehingute kirjendamisel ja arvestuste pidamisel tuleb järgida raamatupidamise korraldamise alusprintsipi, et kogu raamatupidamiskohustuslase tegevus oleks arusaadav, järjepidev ja objektiivne. Majandustehingute kirjendamise ehk raamatupidamiskannete aluseks peab olema nõuetekohane algdokument.

Sageli tekitab probleemi see, et raamatupidamiskohustuslane ei koosta raamatupidamise sise-eeskirja või koostab selle pinnapealselt, jättes arvestamata olulisuse, majandusüksuse ja tulu-kulu vastavuse printsiibi. Ei hoomata algdokumentide, st kaupade ostu- ja müügidokumentide nõuetele vastavust ning sageli ei lähtuta sisu ülimalikkuse printsiibist. Segadust tekitab kaupade üle arvestuse pidamine, kaupade arvele võtmine, soetusmaksumuse arvestus ja kõige eelnevaga kaasnev maksukohustus.

Selles töös kirjeldatakse ja selgitatakse Eesti raamatupidamiskohustuslase raamatupidamisarvestuses kauba ja kaubaga kaasneva maksukohustise kirjendamise põhimõtteid näidete põhjal.

Täpsemalt antakse ülevaade kauba ja kaubaga kaasneva või kaasneda võivate maksukohustiste olemusest ning käsitletakse kauba ostuga seotud majandustehinguid riigi- ja liidusiseselt ja impordil ning majandustehingute kirjendamiseks algdokumentidele kehtestatud nõudeid. Paremaks arusaamaks esitatakse illustratiivseid kauba arvele võtmise lausendite näiteid ja konkreetseid näiteid maksukohustuslase (sh mittekaibemaksukohustuslase) kaubaga seotud majandustehingute kirjendamiseks.

Töö põhineb vaid raamatupidamisarvestuse õiguslikel käsitlustel ega sisalda teemakohaste teoreetiliste allikate analüüsi.

KAUBA KÄSITLEMINE RAAMATUPIDAMISE SISE-EESKIRJAS

Eesti keele sõnaraamatu kohaselt on kaup „asjad, mida ostetakse või müüakse” (Eesti Keele Instituut, 2021). Raamatupidamiskohustuslane peab kauba ostu ja müügi kirjendama raamatupidamisregistrites vastavalt oma raamatupidamise sise-eeskirjas sätestatule. Kauba arvele võtmine, sh soetusmaksumuse arvestus, kauba üle arvestuse pidamise meetodid ja müügitehingute kirjendamine, tuleb sätestada raamatupidamise sise-eeskirjas (Raamatupidamise seadus, 2002). Raamatupidamise sise-eeskiri on raamatupidamiskohustuslase kaitsekilp (Güldenkoh, 2020).

Kauba (edasimüügiks ostetud, oma tarbeks või majandustegevusega seotud kulu) esmase arvele võtmise, edasi kajastamise ja kulusse kandmise kohta on raamatupidamise toimikond koostanud juhendi RTJ 4 „Varud”, et sätestada ühised reeglid kõigile Eesti finantsaruandluse standardi alusel tegutsevatele raamatupidamiskohustuslastele (Rahandusminister, 2021).

Raamatupidamise sise-eeskirjas tuleb eraldi välja tuua varude (sh kauba) arvestuspõhimõtted, millest peab nähtuma, kuidas raamatupidamiskohustuslane võtab arvele kauba, mida arvestab kauba soetusmaksumusse, st millest koosneb kauba soetusmaksumus ehk omahind (ostu- ja lisanduvad muud otsekulud, näiteks mittetagastatavad maksud, sh tollimaks, logistikakulu), mis on vajalik kauba turustamiseks ehk siis kaubandusliku väälimuse loomiseks või kauba viimiseks lattu või müügikohta või kauba edastamiseks. Kindlasti peab sise-eeskirja olema märgitud kauba arvestusmeetod, millisele kaubale millist arvestusmeetodit (näiteks FIFO, kaalutud keskmine) kasutatakse. Samuti see, kui tihti tehakse inventuuri, kuidas toimub kauba maha kandmine jms.

Kaupa saab osta ja müüa Eestis, Euroopa Liidu ja mitte-EL-i isikutele (sh maksukohustuslastele). Majandusteoreetiliselt on kauba ost teisest riigist kauba import, kuid EL käsitleb kauba ostu EL-i kui liikmesriikidevahelist ehk ühendusesisest kauba liikumist ja mitte-EL-i riikidest pärinevat kaupa kui importkaupa ehk kaupa ühendusvälisest riigist.

KAUBA KÄIVE JA NÕUDED ALGDOKUMENDILE

Kauba käive on kauba võõrandamine ettevõtluse käigus (Käibemaksuseadus, 2003). Kui isik on kaupa müünud, siis on käive tekkinud. Käive on tekkinud päeval, kui esimesena tehti üks järgnevatest toimingutest (Käibemaksuseadus, 2003):

- kauba ostjale lähetamine või
- kauba kättesaadavaks tegemine või
- kauba eest osalise või täieliku makse laekumine.

Raamatupidamiskohustuslasel peab nõuetekohaseks arvestuseks olema majandustehingu kirjendamisel algdokument. Juhul kui isik ei ole maksukohustuslasena registreeritud, siis on tema esitatud arvetele vähem nõudeid, mis omakorda sätestatakse raamatupidamise seadusega. Raamatupidamise seaduses on sätestatud algdokumendi nõuded ja eraldi täiendavad nõuded sellisel juhul, kui väljastatakse arve raamatupidamiskohustuslasele, riigi raamatupidamiskohustuslasele või välismaa juriidilisele isikule.

Kauba ostul või müügil peab arvel olema järgmine teave (Raamatupidamise seadus, 2002, § 7 lõiked 2 ja 3):

- arve number või muu identifitseerimistunnus;
- toimumise aeg;
- arve väljastaja identifitseerimist võimaldavad andmed;
- tehingupoolt identifitseerida võimaldavad andmed;
- majandusliku sisu kirjeldus;
- arvnäitajad, näiteks kogus, hind ja summa.

Alates käibemaksuseaduse vastu võtmisest 2003. aastal on kehtinud arvetele kindlad nõuded. Aastate jooksul on neid täiendatud, kuid see, et arvele tuleb märkida „kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel” (Käibemaksuseadus, 2003, § 37 lõike 7 punkt 4), ei ole aastatega muutunud. Eespool toodust nähtub, et kõikidele maksukohustuslastele esitatud arvetel on kauba soetaja (ostja) või teenuse saaja (ostja) maksukohustuslasena registreerimise number peale märgitud.

Sageli aetakse segamini registrikood ja maksukohustuslasena registreerimise number. Registrikood on unikaalne number, mis antakse ettevõtjale tema tegevuse registreerimisel tsiviilkohtumenetluse seadustikus registrimenetlusele sätestatud korras (Äriseadustik, 1995, § 42). Äriregistris registreeritakse ettevõtja tegevus, maksukohustuslase registris registreeritakse ettevõtja maksukohustuslasena. Ettevõtjale ja teistele juriidilistele isikutele antakse unikaalne maksukohustuslase number käibemaksukohustuslaseks registreerimisel.

Maksukohustuslaste registri vastutav töötaja on Maksu- ja Tolliamet (Maksukorralduse seadus, 2002, § 17 lõige 3). Vastavalt käibemaksuseaduse (2003) § 19 lõikele 1 tekib isikutel, kelle maksustatav käive ületab kalendriaasta

algusest arvates 40 000 eurot, registreerimiskohustus, st isikud peavad end maksukohustuslasena registreerima. Teatud tingimustel registreerimiskohustust ei teki, näiteks siis, kui isiku kogu maksustatava käibe moodustab nullprotsendise käibemaksuääruga maksustatav käive (välja arvatud kauba ühendusesisene käive) või teenuse käive, kui teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele või ettevõtlusega tegelevale ühendusvälise riigi isikule (Käibemaksuseadus, 2003, § 19 lõige 1).

Paljudes EL-i riikides on registrikood samane maksukohustuslaseks registreerimise numbriga, numbri ette lisatakse vaid riigi tähis. Seda saab kontrollida isiku registreerimiskoodi abil Euroopa Komisjoni andmebaasist (*VIES VAT number validation*). Eestis ei ühti maksukohustuslase registreerimise number tema registrikoodiga. Käibemaksukohustuslasele antakse unikaalne maksukohustuslase number, mille olemasolu saab kontrollida MTA andmebaasist, number kuvatakse ka äriregistris.

Enamik raamatupidamistarkvara arendajaid on kliendi või tarnija andmete sisestamisel programmidesse loonud võimaluse kliendi andmeid otse programmi abil registripidajalt (äriregistrist) küsida. Selliselt tuleb automaatselt kaasa kliendi või tarnija maksukohustuslasena registreerimise number. Näiteks AS Merit Tarkvara võttis sellise toimingu kasutusele kohe siis, kui 15.10.2014 mindi üle pilveversioonile (AS Merit Tarkvara, 2020).

Kindlasti peab maksukohustuslase arvele olema märgitud (Käibemaksuseadus, 2003, § 37 lõige 7):

- arve järjekorranumber ja väljastamise kuupäev;
- maksukohustuslase nimi, aadress, maksukohustuslasena registreerimise number;
- kauba soetaja või teenuse saaja nimi ja aadress;
- kauba soetaja või teenuse saaja maksukohustuslasena registreerimise number, kui tal on maksukohustus kauba soetamisel või teenuse saamisel;
- kauba või teenuse nimetus või kirjeldus;
- kauba kogus või teenuse maht;
- kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäev või kauba või teenuse eest osalise või täieliku makse laekumise kuupäev, kui see on kindlaksmääratav ja erinev arve väljastamise kuupäevast;
- kauba või teenuse hind ilma käibemaksuta ja allahindlus, kui see pole hinna sisse arvatud;
- maksustatav summa käibemaksuäärade kaupa koos kohaldatavate käibemaksuäärade ja maksuvaba käibe summa;
- tasumisele kuuluv käibemaksusumma eurodes.

Maksukohustuslase hoolsuskohustus on kontrollida, kas tema klient on maksukohustuslane või mitte ja vajaduse korral maksukohustuslase number eemaldada või lisada. Osa arveid väljastatakse trükituna raamatupidamisprogrammidest, kuid palju on raamatupidamisarvestuses kasutusel kviitunge, tšekke jms. Enamik nendest on lihtsustatud arved. Lihtsustatud arve võib väljastada reisijate veoteenuse osutamisel ja parkimisautomaatidest, makseterminalidest jms aparaatidest siis, kui arvel olev summa ei ületa 160 eurot ilma käibemaksuta (Käibemaksuseadus, 2003, § 37 lõige 9). Lihtsustatud arvetele on raamatupidamiskohustuslane kohustatud märkima oma nime ja maksukohustuslasena registreerimise numbriga (Käibemaksuseadus, 2003, § 37 lõige 11).

EESTI MAKSUKOHUSTUSLASELT OSTETUD KAUBA ARVELE VÕTMINE JA SISENDKÄIBEMAKSU ARVESTUS

Arve väljastajat ja tehingupoolt identifitseerida võimaldavad andmed on ärinimi, registrikood ja maksukohustuslase number.

Lausend mittekäibemaksukohustuslase ostutehingu kirjendamiseks:

D: Kaup

K: Raha/Kohustis tarnijatele

Lausend käibemaksukohustuslase kauba ostutehingu kirjendamiseks:

D: Kaup

D: Käibemaks

K: Raha/Kohustis tarnijatele

Otseselt kaubaga seotud kulud kajastatakse kauba soetusmaksumuses (omahinnas), näiteks kauba logistika kulu, pakkekulu ja muud otseselt kaubaga seotud kulu (Rahandusminister, 2021). Käibemaksukohustuslane võtab kauba arvele ilma käibemaksuta (vt näide 1), st tal on õigus maha arvata sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust. Mittekäibemaksukohustuslasel läheb arvel olev käibemaks kauba soetusmaksumusse (vt näide 2), st ta võtab kauba arvele koos käibemaksuga.

Näide 1

Käibemaksukohustuslane ostis kauba teiselt käibemaksukohustuslaselt hinnaga 600 eurot, kauba saatekulu oli 120 eurot. Kaup võetakse arvele järgmiselt:

D: Kaup 600.00

D: Käibemaks 120.00

K: Raha/Kohustis tarnijatele 720.00

Näide 2

Mittekäibemaksukohustuslane ostis kauba käibemaksukohustuslaselt hinnaga 600 eurot, kauba saatekulu oli 120 eurot. Kaup võetakse arvele järgmiselt:

D: Kaup 720.00

K: Raha/Kohustis tarnijatele 720.00

Sisendkäibemaksu arvestuses peab deklareeritav kaup olema saadud maksustatava käibe tarbeks ja olema seotud ettevõtlusega (Käibemaksuseadus, 2003). Kui kaupa ei ole saadud, siis järelikult ei ole see seotud maksustatava

käibega. Maksustatava käibena deklareeritav kaup peab olema soetatud teiselt käibemaksukohustuslaselt (**Käibemaksuseadus, 2003**). Kui kauba müüjaks ei ole arvel kajastatud müüja ja müüja isik pole teada, siis ei pruugi olla tegemist teiselt käibemaksukohustuslaselt soetatud kauba või teenusega ning sisendkäibemaksu maha arvestada ei tohi ja kaup võetakse arvele käibemaksu sisaldavas ostuhinnas (vt näide 2 ja 3).

Sisendkäibemaks arvatakse maha käibemaksuseaduse (2003) §-s 37 sätestatud **nõuetele vastava arve** alusel (**Käibemaksuseadus, 2003, § 31** lõige 1). Näiteks kui kaup ei ole soetatud arvel näidatud müüjalt, siis ei ole tegemist nõuetekohase arvega (**Käibemaksuseadus, 2003, § 37** lõike 7 punkt 2). Kuna sisendkäibemaksu maha arvamise tingimused ei ole täidetud, siis puudub õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks (vt näide 3).

Näide 3

Käibemaksukohustuslane ostis kauba teiselt käibemaksukohustuslaselt hinnaga 600 eurot, kauba saatekulu oli 120 eurot. Algdokument (arve) ei vastanud käibemaksuseaduse nõuetele.

D: Kaup 720.00

K: Raha/Kohustis tarnijatele 720.00

Kui selgub, et olemasolev algdokument **ei vasta ka raamatupidamise seaduses kehtestatud algdokumendi nõuetele, siis tuleb lisaks tasuda ka tulumaks**. Tulumaksuseaduse (1999) kohaselt ei loeta ettevõtlusega seotud kuludeks „väljamaksed, mille kohta maksumaksjal puudub raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument” (§ 51 lõike 2 punkt 3) ning raamatupidamiskohustuslasel tekib seetõttu tulumaksukohustus 20/80 (§ 61 lõige 25). Tulumaksukohustise korral ei tohi käibemaksukohustuslane sisendkäibemaksu arvestada (vt näide 3) ja lisandub alati tulumaksukohustus (vt näide 4).

Näide 4

Käibemaksukohustuslane või mittekäibemaksukohustuslane ostis kauba teiselt käibemaksukohustuslaselt hinnaga 600 eurot, kauba saatekulu oli 120 eurot. Algdokument ei vastanud käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse nõuetele.

Kaup kirjendatakse vastavalt näidetele 2 ja 3. Kauba ostule lisandub tulumaksukohustus 20/80.

D: Ettevõtte tulumaksukulu 180.00

K: Ettevõtte tulumaksu(viit)kohustus 180.00

Juhul kui ostetud kaupa kasutatakse **oma tarbeks**, siis ei tohi sisendkäibemaksu arvestada. Sageli selgub kauba oma tarbeks kasutamine alles mõne kuu jooksul pärast ostu. Sellisel juhul tuleb kauba omatarve kirjendada ja oma tarbeks kasutatud kaubalt sisendkäibemaks tagasi maksta. Omatarve kirjendatakse raamatupidamisarvestuses ja deklareeritakse käibemaksuseaduse (2003) kohaselt käibemaksudeklaratsioonil maksustatava käibena.

Selleks et vältida käibemaksupettusi, on teatud kaupade puhul kehtestatud nõuded, millal kauba soetaja peab hoopis arvestama tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel ehk sellisel juhul on tegemist **pöördmaksustamisega** (vt näide 5). Pöördmaksustamine toimub käibemaksuseaduse (2003) § 41¹ kohaselt (kinnisasi, metalljätmed, väärismetall, metalltooted) ja/või siis, kui kauba soetajal käibe tekkimise koht ei ole Eestis, arvele tuleb märkida „pöördmaksustamine”.

Näide 5

Käibemaksukohustuslase kanne pöördmaksustamisel, kui kauba soetusmaksumus on näiteks 500 eurot.

D: Kaup 500.00

D: Käibemaks 100.00

K: Raha/Kohustus tarnijatele 500.00

K: Käibemaks 100.00

Käibemaksuseaduses on kehtestatud algdokumentidele lisanõudeid siis, kui kauba ostu- ja müügitehingud on näiteks nullprotsendimääraga või ühendusesisesed ja -välised.

KAUBA ARVELE VÕTMINE ÜHENDUSESISESEL TEHINGUL

Kauba käibemaksumäär on 0% näiteks eksporditaval kaubal, kaubal, mille võõrandamist ja teise liikmesriiki toimetamist käsitletakse kauba ühendusesisese käibena (Käibemaksuseadus, 2003). EL-i liikmesriikide kaubavahetus kannab ühist nimetust „ühendusesisene käive”.

Kaup kirjendatakse vastavalt näidetele 1 ja 3. Kauba ühendusesisest soetamist ei maksustata juhul, kui (Käibemaksuseadus, 2003):

- kauba import on maksuvaba (§ 17);
- kauba käive on maksuvaba (§ 16), näiteks postmargid, proteesid, väärtpaber, loteriipilet, investeeringukulud;
- kauba soetaja on välisriigi maksukohustuslane (§ 35 lõike 1 punktid 1–3);
- kauba on soetanud teise liikmesriigi maksukohustuslane kolmnurktehingus;
- kaup on soetatud ühendusesiseselt ja suunatakse kohe maksuladustamisele.

Sageli ei toimu kauba ostutehingud vaid ühe ühendusesisese riigi piires, tehinguid tehakse ka mitme liikmesriigi vahel. Näiteks saab kauba võõrandamise tehingut kolme liikmesriigi maksukohustuslase vahel pidada **kolmnurktehinguks** siis, kui sellise tehingu puhul on täidetud kõik järgmised tingimused (Käibemaksuseadus, 2003, § 2 lõige 8):

- esimese liikmesriigi maksukohustuslane (*võõrandaja*) võõrandab kauba teise liikmesriigi maksukohustuslasele (*edasimüüja*), kes seejärel võõrandab kauba kolmanda liikmesriigi maksukohustuslasele (*soetaja*);
- kaup toimetatakse esimesest liikmesriigist kolmandasse liikmesriiki soetajale kolmnurktehingus;
- edasimüüja kolmnurktehingus ei ole kolmandas liikmesriigis registreeritud maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena;
- soetaja kolmnurktehingus maksab käibemaksu kauba kolmnurktehinguga soetamiselt.

Kolmnurkteingu korral Eestis kaupa käibemaksuga ei maksustata.

IMPORTKAUBA ARVELE VÕTMINE

Sõna „import” on õigekeelsussõnaraamatu kohaselt sisseveokaup (Eesti Keele Instituut, 2018). Majandusteoreetilisest käsitlusest tuleneb samuti, et import on kauba sissetoomine teisest riigist (Saar, 2016, lk 44) ehk import on välismaal toodetud kaupade ostmine kodumaiseks kasutamiseks (Arrak jt, 2002, lk 256). Välismaa on „maa või riik väljaspool kodumaad” (Eesti Keele Instituut, 2021).

Liidu tolliseadustikust (Euroopa parlamendi ja nõukogu määrus (EL) 952/2013) lähtudes on impordiga tegemist siis, kui liiduväline kaup tuuakse liitu (kasutatakse ka väljendit „kaubad tulevad kolmandatest riikidest”). Liikmesriik on Euroopa Liidu liikmesriigi territoorium, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Välisriik võib olla nii liikmesriik kui ka ühenduseväline riik. Ühenduseväline riik on riik või selle jurisdiktsioonile alluv territoorium, mida ei käsitata liikmesriigina. (Euroopa Liidu nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ) Eesti mõistes on välisriik riik või selle jurisdiktsioonile alluv territoorium, välja arvatud Eesti. Ühendusevälised on ka nn **eriterritooriumid**: Soomes Ahvenamaa, Hispaanias Kanaari saared, Prantsusmaa ülemeredepartemangud (Guadeloupe, Martinique, Reunion ja Prantsuse Guajaana), Kreekas Athose mägi ja Suurbritannias Kanalisaared (Maksu- ja Tolliamet, 2020).

Käibemaksuseadusest (2003) tulenevalt on kauba import:

- liiduvälise kauba vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile või imporditollimaksudest osalise vabastusega ajutise impordi tolliprotseduurile suunamine;
- välistöötlemise tolliprotseduuril oleva kauba suunamine vabasse ringlusse lubamise tolliprotseduurile;
- muud juhud, millega kaasneb tollivõla tekkimine tolliseadustiku tähenduses.

Kui tolliprotseduuridele suunamine toimub Eestis, siis toimub kauba import Eestis (Käibemaksuseadus, 2003). Kolmandatest riikidest tulevate kaupadega kaasnevad tolliprotseduurid kas siis otse piiril või tolliladudes. Kauba eest tuleb tasuda nii tolli- kui ka käibemaks. Tollimaks sõltub kauba päritoluriigist, materjalist, pakendist jms. Juhul kui kaup tuleb kolmandatest riikidest ja viiakse tollilattu, kus seda kas töödeldakse või ladustatakse ja viiakse edasi järgmisesse riiki, mis kuulub liikmesriiki, siis toimub sealse riigis kauba maksustamine tolli- ja käibemaksuga. (Maksu- ja Tolliamet, 2018) Näiteks kolmandast riigist transpordivahendi (nii kasutatud kui ka uue) ostmisel peab esitama maksuhaldurile tollideklaratsiooni ning tasuma tollimaksu ja impordi käibemaksu (vt näide 6 ja 7).

Näide 6

Käibemaksukohustuslane ostab sõiduauto (nt Audi A4 1.9 TDI 85kW 2007. aasta) kui müügiks ostetud kauba Venemaalt hinnaga 3000 eurot. Sõiduauto tollikood on 8703 31 90 00, tollimaks 10%. Kauba soetusmaksumusele (ostuhinnale) lisandub transpordikulu ja muu kauba soetamiseks tehtud kulu, antud juhul tollimaks.

D: Sõiduauto 3300.00

K: Impordi tollimaksukohustus 300.00

D: Impordi tollimaksukohustus 300.00

K: Impordi käibemaksukohustus 660.00

D: Impordi käibemaksukohustis 660.00

D: Käibemaks 660.00

K: Pank 3960.00

Näide 7

Mittekäibemaksukohustuslane ostab sõiduauto (nt Audi A4 1.9 TDI 85kW. 2007. aasta) kui müügiks ostetud kauba Venemaalt hinnaga 3000 eurot. Sõiduauto tollikood on 8703 31 90 00, tollimaks 10%. Kauba soetusmaksumusele (ostuhinnale) lisandub transpordikulu ja muu kauba soetamiseks tehtud kulu, antud juhul tolli- ja käibemaks.

D: Sõiduauto 3960.00

K: Impordi tollimaksukohustis 300.00

D: Impordi tollimaksukohustis 300.00

K: Impordi käibemaksukohustis 660.00

D: Impordi käibemaksukohustis 660.00

K: Pank 3960.00

KAUBA KOGUSTE KONTROLL JA ARVELT EEMALDAMINE

Alati, kui kaup on müüdud, tuleb see kuluks kanda. Sellekohane lausend tuleb kirjendada kas vahetult pärast kauba müüki või aruandeperioodi lõpus. Müüdud kauba mahakandmise reeglid sätestatakse raamatupidamise sise-eeskirjas. Kaup tuleb maha kanda ka riknemise, hävimise, kadumise või varguse korral.

Müüdud kauba mahakandmise lausend on järgmine:

D: Müüdud kauba kulu

K: Kaup

Kaupa, mida reaalselt ei ole, ei võeta arvele ega ka eemaldata arvelt. Seetõttu on vajalik kauba üle nõuetekohane arvepidamine ja regulaarsed inventuurid, millest selgub reaalne kauba olemasolu. Inventuuride tulemusel selguvad mõnikord ka kauba ülejäägid, mis tekivad kauba valel arvestusel või müügil ehk siis puudub kauba müüjal korrektne laoarvestussüsteem ja kontrollsüsteem. Sellised üle- ja alajäägid tuleb raamatupidamises arvele võtta. Mõnikord toimub ka kaupade allahindlusi, näiteks sooduskampaaniate puhul.

Kauba allahindluse lausend on järgmine:

D: Kauba allahindluskulu

K: Kaup

Kauba kao korral kirjendatakse järgmine lausend:

D: Kauba kadu (kulu)

K: Kaup

Kauba ülejäägi korral kirjendatakse järgmine lausend (korrigeeritakse kaba kulu kontot):

D: Kaup

K: Kauba kadu (kulu)

Kauba hävinemise või varguse korral kirjendatakse järgmine lausend:

D: Kauba hävimine (kulu)

K: Kaup

Kui sisekontrolli käigus selgub, et tegelikult kaupa kui sellist ei ole ostetudki, kuid majandustehing on kirjendatud, siis peetakse sellist tehingut **näilikuks tehinguks** ja seda ei võeta maksustamisel arvesse, st sisendkäibemaksu ei tohi sellistelt tehingutelt arvestada ega raamatupidamisarvestuses kirjendada. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid (Maksukorralduse seadus, 2002, § 83 lõige 4). Mõnikord on kaup reaalselt saadud, kuid müüja isik ei ole tuvastatud, siis ei ole võimalik tuvastada ka seda, kas tegelik müüja oli käibemaksukohustuslane ja tema väljastatud arve alusel oleks õigus sisendkäibemaksu maha arvata varjatud tehingu eest. Kui dokument ei vasta ka raamatupidamise seaduses algdokumendile sätestatud nõuetele, tuleb raamatupidamiskohustuslasel tasuda tulumaksukohustus (vt näide 4).

KOKKUVÕTE

Töös on käsitletud järgmisi teemasid: kauba kohta arvestuspõhimõtete sätestamine raamatupidamise siseeeskirjas, kauba arvele võtmine (sh soetusmaksumuse arvestus), kauba ostmine Eesti maksukohustuslaselt, ühendusesisesest ja ühendusevälisest riigist. Näidati, millistel tingimustel saab kauba ostuga sisendkäibemaksu maha arvestada ja millal mitte, milline on nõuetekohane algdokument, millal saab toimuda kolmnurktinging ja mida tähendab pöördmaksustamine, millised on näiligid tehingud ning samuti see, millal kaasneb kauba ostuga tulumaksukohustus.

Töö on vajalik nii raamatupidamisarvestust õppivatele isikutele, raamatupidamiskohustuslastele kui ka maksuhaldurile. Raamatupidamisarvestust õppivad isikud leiavad siit näiteid kaubaga seotud tehingute erinevatest kirjendamistest ja tehingutega kaasnevatest maksukohustistest. Raamatupidamiskohustuslased saavad oma eri piirkondadest maksukohustuslastelt ostetud kaubaga seotud majandustehinguid raamatupidamisarvestuses nõuetekohaselt kirjendada, et vältida vigu nii kauba arvele võtmisel kui ka mahakandmisel ning maksukohustise arvestamisel. Maksuhaldur saab näiteid eri piirkondadest pärinevate kaupade raamatupidamisarvestuses kirjendamise (sh kauba arvele võtmine ja maha kandmine) kohta, mis hõlbustab maksumaksja kaubaga seotud majandustehingute kirjendamisest arusaamist.

VIIDATUD ALLIKAD

Arrak, A.; Eamets, R.; Karm, T.; Mets, T.; Omwl, R.; Rand, R.; Trasberg, V.; Vigla, H.; Viiol, A.; Vörklaev, E., 2002. *Majanduse ABC*. III trükk. Tartu: Avatar OÜ.

AS Merit Tarkvara, 2020. *Telefonikõne infonumbrile [Telefonikõne]* (23.07.2020).

Eesti Keele Instituut, 2018. *Eesti Õigekeelsussõnaraamat ÕS: 2018*. Tallinn: Eesti Keele Sihtasutus.

Eesti Keele Instituut, 2021. Eesti keele sõnaraamat. *Sõnaveeb 2021*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://sonaveeb.ee> [Kasutatud 01.04.2021].

Euroopa Liidu nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi.

Euroopa parlamendi ja nõukogu määrus (EL) 952/2013, 9. oktoober 2013, millega kehtestatakse liidu tolliseadustik.

Güldenkoh, M., 2020. Kontoplaani sisu kirjeldus kui raamatupidaja kaitsekilp, *RP: Raamatupidamise praktik*, 143, lk 15–18.

Käibemaksuseadus (2003) RT I, 21.04.2020, 17.

Maksu- ja Tolliamet, 2018. *Sisenemisformaalsused*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/toll-kaubavahetus/sisenemisformaalsused> [Kasutatud 06.04.2021].

Maksu- ja Tolliamet, 2020. *Kauba toimetamine liidu eriterritooriumitele*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/toll-kaubavahetus/eksport-valjapoole-euroopa-liitu/eksporti-protseduur/kauba-toimetamine-liidu> [Kasutatud 03.04.2021].

Maksukorralduse seadus (2002) RT I, 23.12.2020, 13.

Raamatupidamise seadus (2002) RT I, 15.03.2019, 12.

Rahandusminister, 2021. *Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine. Määrus. RT I, 23.12.2017, 54*

Saar, I. 2016. *Makroökonomika*. Loengukonspekt.

Tulumaksuseadus (1999) RT I, 28.12.2020, 13.

Äriseadustik (1995) RT I, 04.01.2021, 46.

