

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Sotsiaalteaduskond

Õiguse instituut

Alari Rammo

Vabaihenduste maksusoodustused poliitikas, õiguses ja praktikas

Magistritöö

Juhendaja

Addi Rull, LL.M

TTÜ õiguse instituudi lektor

Tallinn 2013

Sisukord

Kasutatavad lühendid	3
Sissejuhatus	4
1. Kodanikuühiskond ja maksusoodustused	7
1.1. Vabasektor Eestis	8
1.2. Vabaühenduste maksustamine Euroopas	11
1.3. Soodustused Eestis.....	13
1.4. Kaalutusõigus.....	17
1.5. Määratlemata õigusmõisted.....	18
1.5.1. Avalik huvi.....	20
1.5.2. Heategevuslikkus	24
1.6. Nimekirja koostamise kord.....	26
2. Soodustuste areng Eestis 1990–2012	31
2.1. Poliitilised eesmärgid.....	31
2.2. Õigusliku regulatsiooni kujunemine.....	36
2.2.1. 1990ndate aastate algus.....	36
2.2.2. 1996–1999.....	38
2.2.3. 2000–2006.....	41
2.2.4. 2007–2012.....	44
3. Halduspraktika kujunemine 2007–2013.....	50
3.1. Asjatundjate komisjoni memod	50
3.2. Esialgsete rahuldumiste ja keeldumiste statistika	52
3.3. Keeldumiste ja kustutamiste õiguslikud alused	54
3.4. Keeldumiste ja kustutamise faktilised alused	57
3.5. Kokkuvõtte probleemidest praktikas ja RM-i lahendused.....	61
4. Kohtupraktika kujunemine 2002–2013	64
4.1. Üliõpilasselts Liivika Fond SA.....	64
4.2. Poliitikauuringute Keskus Praxis SA	65
4.3. Ilumetsa Rongipeatuse Sõbrad MTÜ	66
4.4. Wikimedia Eesti MTÜ.....	67
4.5. Muusikute Täiendõppe Keskus MTÜ.....	68
4.6. Arstide Täiendkoolituse Fond SA	70
4.7. Kinoteater MTÜ	71
4.8. Püha Johannese Kooli Sihtasutus	76
4.9. Teised vaidlused	77
Kokkuvõtte	79
Summary	84
Kasutatud allikad	87

Kasutatavad lühendid

EKAK – Eesti kodanikuühiskonna arengukontseptsioon

HMS – haldusmenetluse seadus

ICNL – International Center for Not-for-Profit Law

MKS – maksukorralduse seadus

MTA – Maksu ja Tolliamet (koos struktuuriüksustega)

MTÜ – mittetulundusühing

SA – sihtasutus

RM – rahandusministeerium

SiM – siseministeerium

TSD – tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsioon

TuMS – tulumaksuseadus

VV – Vabariigi Valitsus

Sissejuhatus

Kasumitaotluseta organisatsioonidele erinevate maksusoodustuste andmine on omane enamikule tänapäevastele ühiskondadele eesmärgiga toetada demokraatlike põhiõiguste ja -vabaduste paremat tagamist – kitsamalt ühinemisvabaduse, laiemalt muuhulgas ka kogunemis-, usu-, sõna- ja mõttevabaduse. Kodanikualgatust ja heategevust toetav õiguskeskkond pole üksnes olupoliitiline valik erakondadele, vaid üha laiemalt tunnustatud ja nõutud positiivne kohustus vaba ühiskonna kinnistumiseks ja tasakaalustatud arenguks.¹ Põhiõiguste tagamine ei seisne vaid kodanikualgatuse mittetakistamises, aga õiguslik ja majanduslik keskkond peavad ka toetama vabaühenduste loomist ja tegutsemist² ning just maksupoliitikaga tuleb ergutada annetamist.³

Vabaühenduste maksusoodustused tähendavad enamasti nii mingit liiki või tunnustega ühingutele tehtavatelt annetustelt maksutagastusi või annetuste mittemaksustamist kui ka maksuvabu tulusid-kulusid. Eesti õiguses on sääraseid soodustused sisaldunud juba enne, kui kehtestati süsteemselt vabaühenduste juriidilised tegutsemisvormid ning nende registreerimise kord, ent sellele vaatamata on eraannetuste maht napp paljus maksukeskkonna tõttu⁴ ning riik eelistab kodanikualgatust toetada pigem ise maksuraha suunates.

Eraannetuste vähesust kui riski organisatsioonide kestlikkusele on korduvalt tõdetud Kesk- ja Ida-Euroopa riikide vabaühenduste elujõulisuse indeksi Eestit käsitlevas osas⁵. Nii indeksi raporteis, korruptsioonivastase võimekuse uuringus⁶ kui ka Eesti inimõiguste aastaraamatus⁷ on korduvalt nimetanud ka teist ja suuremat probleemi – soodustuse saamise tingimuste liiga kitsast

¹ Põlluveer, K. Valitsusväliste organisatsioonide kaasamine õigusloomeprotsessi. *Juridica* 2004, nr 6, lk 393.

² Ministrite Komitee soovitus CM/Rec(2007)14 osalisriikidele vabaühenduste õigusliku staatuse kohta Euroopas, p 57 wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=1194609 (17.04.2013)

³ *ibid.*, p 8.

⁴ Mänd, K jt. Väarikaks ja õnnelikuks: annetamise analüüs ja soovitused. Lõppraport. Tallinn: Praxis 2011, lk 61.

⁵ 2011 CSO Sustainability Index for Central and Eastern Europe and Eurasia. United States Agency for International Development. 2011.

⁶ Saarniit, L., Espenberg, K., Humal, K., Prii, M., Espenberg, S. Korruptsioonivastase võimekuse uuring. Eesti. Tallinn: Ühing Korruptsioonivaba Eesti 2012

⁷ Kübar, U. Kodanikuühiskond. – Albrant, M. jt. Inimõigused Eestis 2008–2009. Tallinn: TTÜ 2010, lk 52-53.

tõlgendamist maksuhalduri poolt osas, mis puudutab eelkõige avaliku huvi ja heategevuslikkuse mõistete sisustamist, aga ka taotlemise keerukust.⁸

Magistritöös analüüsitakse tulumaksuseaduse § 11 sätteid ideest kohtupraktikani, küsides, millised on olnud Eesti valitsuste poliitilised eesmärgid ja seadusandja kavatsused ning kuidas neid on tegelikult ellu viidud, ehk kuivõrd toetab Eesti maksuõigus ja selle rakendamine vabaihenduste tegevust ning kodanikuühiskonda.

Kuigi poliitilisel ja strateegiate tasandil on Eesti kodanikuühiskonda ja seda soodustavaid maksuerandeid pidevalt toetatud, on uurimuse hüpoteesiks, et vabaihenduste maksukeskkond on Eestis hoopis karmistunud, soodustuse saamise menetlus keeruline ning õiguse tõlgenduspraktika eesmärgipäratu.

Töö esimene osa selgitab ühiskonnateaduslike allikate najal, milline on kodanikuühiskonna roll ja kuidas see väljendub Eesti tänapäevas, aga ka rahvusvahelises praktikas, vastamaks küsimustele, miks, keda ja kuidas maksusoodustustega toetatakse. Seejärel kirjeldatakse Eestis tulumaksusoodustuse andmise aluseid ja korda, vaadeldes lähemalt peamiste vaidlusaluste mõistete ehk avaliku huvi ja heategevuslikkuse tähendusi ning eesmärke, aga ka nõudeid haldusmenetlusele.

Järgmises pikemas peatükis otsitakse vastust küsimustele seadusandja tahtest maksusoodustuse eesmärgi osas läbi aastate. Selleks vaadeldakse 1990ndate algusest alates, millist poliitikat on kavandatud kodanikuühiskonna ja sellega seotud maksupoliitika suunal ning mis on plaanidest teoks tehtud; või siis, kuivõrd õiguse tegelik areng oli seotud poliitiliste eesmärkidega. Peatükk püüab läbivalt tuvastada seadusandja suuniseid maksusoodustuse sihtrühma piiritlemisel, mis normina tugineb tulumaksuseaduses (TuMS) toodud määratlemata õigusmõistetel nagu avalik huvi ja heategevuslikkus. Selle peatüki esimese poole analüüsi allikateks on valitsuslepped ja riiklikud arengukavad ning teise poole allikateks TuMS-i muutmise eelnõud koos seletuskirjadega ja parlamendi istungite stenogrammide.

Seadusandja tahet tulumaksusoodustusega ühingute nimekirja (nimekiri) koostamisel viivad haldusmenetluse teel ellu Vabariigi Valitsus (VV), rahandusministeerium (RM), Maksu- ja Tolliamet (MTA) ning viimast nõustav ekspertkomisjon. Kolmandas peatükis uuritaksegi

⁸ Rammo, A. Kogunemis- ja ühinemisvabadus. – Käsper, K., Meiorg, M. (toim). Inimõigused Eestis 2012. Tallinn: Eesti Inimõiguste Keskus 2013, lk 43.

maksuhalduri praktikat aastatel 2007–2013, mil on menetlusse kaasatud olnud asjatundjate komisjon. 2007. aastast muudeti viimati ka sisulisemalt nimekirja kandmise nõudeid, mis laseb analüüsida halduspraktika kujunemist sama regulatsiooni tingimustes.

Analüüsi teeb küll keeruliseks menetlustoimikute kaitstus maksusaladusega, kuid avalikud on asjatundjate komisjoni protokollid ning autorile kättesaadavad komisjoni koosolekutele esitatud MTA memod, mis sisaldavad põhjendusi ühingu arvamisest nimekirja, sellest keeldumisest või nimekirjast kustutamisest. Põhjenduste analüüsi najal saab teha järeldusi problemaatikast seaduse tõlgendamisel ja haldusmenetluse läbiviimisel, samuti määratlemata õigusmõistete sisustamisest MTA poolt.

Viimaseks analüüsitakse kohtuotsuste ja –määruste ning kaebuste ja vastuste põhjal määratlemata õigusmõistete sisustamist nii vaidluspoolte kui ka kohtu poolt, aga ka MTA menetluse vastamist haldusmenetluse nõuetele.

Kokkuvõttes lisatakse järeldustele soovitusel regulatsiooni täiustamiseks.

1. Kodanikuühiskond ja maksusoodustused

Ajalooliselt on ühinemisvabadus välja kasvanud kogunemisvabadusest, olles esmakordselt mainitud Belgia 1831. aasta põhiseaduses.⁹ Ameerika Ühendriikide ülemkohus on tuletanud ühinemisvabaduse juba 1791. aasta esimesest põhiseadusparandusest ja seda tihedas seoses sõnavabadusega, kuigi ühinemisvabadust ennast põhiseaduses kirjas polnud.¹⁰

Eestis on ühinemisvabadus tagatud põhiseaduse §-s 48, mis sätestab igäühe õiguse koonduda mittetulundusühingutesse ja -liitudesse.¹¹ Lisaks seisab ühinemisvabadus kui üks inimõigusi mitmes rahvusvahelises leppes: 1992. aastal ühines Eesti ÜRO kodaniku- ja poliitiliste õiguste rahvusvahelise paktiga, mille § 22 sätestab samasuguse õiguse, lisades vabaduse eesmärgina enda õiguste kaitse¹²; samas sõnastuses seisab ühinemisvabadus Euroopa Nõukogu inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artiklis 11, millega Eesti ühines 1996. aastal.¹³ Kaudsemalt põhinevad tänased rahvusvaheliselt tunnustatud normid 1948. aastal väljakuulutatud ÜRO inimõiguste ülddeklaratsiooni artiklil 20.¹⁴ Sageli on selle tasemega lepetes või seadustes ühinemisvabaduse subjektidena eraldi rõhutatud ka töövõtjate ühinguid, usuühendusi ja erakondi kui mitmel ajastul ja ühiskonnakorras ebavõrdsemas olukorras olevate gruppide esindajaid. Muuhulgas on keelatud ka nende ühingutega ühinema sundimine.

Väljaspool deklaratsioone ja kohtusaali ei räägita aga tänapäeval niivõrd põhiõigustest ja –vabadustest, vaid mõisteks on kodanikuühiskond ja selle kindlustamine ning edendamine, sh maksusoodustuste abil. Kodanikuühiskonda on Eestis defineeritud kui riigi ja ärielus sõltumatut ühiskonnasfääri (ka kolmas sektor, edaspidi siin töös vabasektor), milles isikud teevad oma huvide kaitsmiseks ja väärtuste edendamiseks koostööd. Kodanikuühiskonnal on ka teine ja üldisem tähendus: niisugune ühiskonnakorraldus, kus inimeste põhiõigused ja -vabadused on

⁹ Kask, O., Madise, Ü. PS § 48. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2012, lk 474.

¹⁰ NAACP v Alabama, 358 US 449 (1958).

¹¹ PS. RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2.

¹² Kodaniku- ja poliitiliste õiguste rahvusvaheline pakt. RT II 1994, 10, 11.

¹³ Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. RT II 1996, 11, 34.

¹⁴ Inimõiguste ülddeklaratsioon, ÜRO peassaamblee 10.12.1948. www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/est.pdf (17.04.2013)

kaitstud ning kus tal on võimalik enda elu puudutavaid otsuseid mõjutada.¹⁵ Tõhus ja tugev vabasektor on tugeva kodanikuühiskonna ja seeläbi nüüdisaegse demokraatliku ühiskonnakorralduse eeldusi.¹⁶

1.1. Vabasektor Eestis

Vabasektor tähistab ühiskonna seda osa, mis ei kuulu avaliku võimu ega kasumit taotleva äri sektori alla.¹⁷ Juriidilistest isikutest kuuluvad Eestis vabasektorisse liikmesusel põhinev mittetulundusühing (MTÜ) ja eeskätt vara valitsemiseks loodud sihtasutus (SA), mis kantakse asutajate avalduse põhjal maakohtu registriosakonna poolt mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrisse. Neile lisanduvad vabasektoris veel võlaõigusseaduses sätestatud lepingu alusel tegutsevad seltsingud, mida registrisse ei kanta, ja millistele viitab ka mittetulundusühingute seaduse § 2 lg 2. Eestis pole keelatud tegutsemine võrgustike ja liikumistena ka registreerimata või seltsingulepingutagi, mis on ühest küljest omane nii demokraatlikule ühiskonnale, kus kodanikualgatus ei pea eeldama riigipoolset tunnustamist, kui ka infoühiskonnale, kuna palju suhtlust, koondumisi ja eneseväljendust toimub juba viimasel paaril aastakümnel internetis.

Töö vaatleb põgusalt ka enne 1996. aastat toimunut, millest alates loodi tänased mittetulundusühingute ja sihtasutuste seadused. Enne seda tänapäevast sihtasutuse liiki ei tuntud ning erinevate ühingute tegutsemise aluseks oli Eesti ENSV seadus kodanike ühenduste kohta, mis kehtis aastatel 1989–1993.¹⁸ Selle asendas 1994. aastast mittetulundusühingute ja nende liitude seadus,¹⁹ ning riburada said erinevad tegevusalad omale veel eraldi seadused nagu nt erakonnad või kirikud ja kogudused. Juriidilistest isikutest reguleeris 1994. aasta seadus vaid mittetulundusühingute, aga mitte äriühingute liite ning selle lünga, aga ka registreerimise, juhtimist puudutavate sätete jpm tõttu sai seadus palju põhjendatud kriitikat.²⁰

¹⁵ Lagerspetz, M. Kodanikuühiskonna lühisõnastik. Tallinn: EMSL 2007 lk 9. Definitsioon põhineb paljus: Linz, Juan ja Stepan, A. Problems of Democratic Transition and Consolidation. Baltimore & London: The Johns Hopkins University Press 1996, lk 7.

¹⁶ Kask, Madise, *op. cit.*, lk 474.

¹⁷ Lagerspetz, *op. cit.*, lk 9.

¹⁸ Eesti NSV seadus kodanike ühenduste kohta, ÜVT 89, 18, 225.

¹⁹ Mittetulundusühingute ja nende liitude seadus, RT I 1994, 28, 425.

²⁰ Vutt, A. Mittetulundusühingud ja nende liidud. *Juridica* 1994, nr 9, lk 210-211.

Terviklik süsteem koos paljude probleemide lahendustega kehtestati 1996. aasta 1. oktoobril jõustunud mittetulundusühingute seaduse ja sihtasutuste seadusega, mille koostamisel kaasati juba vabaaühendusi ning kasutati mitme rahvusvahelise mittetulundusõigusele spetsialiseerunud uurimiskeskuse abi. Oluliseks uuenduseks sai ühtse mittetulundusühingute ja sihtasutuste registri sisseviimine kohtute juures.²¹ Süsteem on 15 aasta jooksul suhteliselt edukalt vastu pidanud, sest suuri muudatusi pole mittetulundusühingute seadus ja sihtasutuste seadus üle elanud. Rohkem on täiendatud ühistuid puudutavat regulatsiooni, samuti elektroonilisi võimalusi ühingute registreerimiseks, registriandmete muutmiseks ja aruandluseks.

Sellegipoolest ei anna register ja seadused kõiki vastuseid, kui ühinguil tuleb liigitama hakata muudel alustel kui tänased MTÜ alaliigid, milleks on näiteks erakond, erinevad ühistud, ametiühing, erinevad usulised ühingud, kohalike omavalitsuste üksuste liit või loomeliit.

2002. aasta sõnavõistlusel otsiti alternatiivi ingliskeelse enimkasutatud mõiste *Non-governmental Organization* (NGO) eestikeelsele vastele valitsusväline organisatsioon ja tulemusena läks edukalt käibesse uus sõna vabaaühendus.²² Kõik Eesti MTÜ-d ja SA-d ei ole aga valitsusvälised või ammugi kodanikualgatuslikud, kui kasutada inglise keeles vabaaühenduste kohta tänaseks rohkemgi kasutatud mõiste *Civil Society Organization* (CSO). MTÜ ja SA asutajateks saavad olla ka era- ja avalik-õiguslikud juriidilised isikud, st äriühingud ning riigi ja kohalikul tasandil tegutsevad avaliku võimu asutused. Andmed selle kohta, kui palju MTÜ-sid ja SA-sid on äri sektoris tegutsejate või riigi ja kohaliku omavalitsuse üksuse valitseva mõju all, registris ei eristu ning tasu eest on võimalik sealt näha vaid sihtasutuse asutajaid. MTÜ-d (v-erakonnad) oma liikmete nimekirju registrile üldjuhul esitama ei pea.

Eesti keeles on mõnevõrra kasutust leidnud üldnimetusena mõiste mittetulundusühendus,²³ ent nagu ka sõna mittetulundusühing, tekitab eituse läbi konstrueeritud mõiste arusaamatusi, justkui ei tohiks MTÜ tulugi teenida. Mittetulundusühingute seaduse § 1 lg 1 järgi ei või majandustegevuse kaudu tulu saamine olla vaid eesmärgiks või põhitegevuseks.²⁴ Sisulisemalt on keelatud tulu jaotamine oma asutajate või liikmete vahel. Samas, SA on juba sihtasutuste seaduse § 1 lg 1 alusel olemuslikult loodud vara valitsemiseks ja kasutamiseks põhikirjaliste

²¹ Kõve, V. Mittetulundusühingute ja sihtasutuste seadus. *Juridica* 1996, nr 10, lk 555-559.

²² Erelt, T. Sõnavõistlus andis uued sõnad. *Oma Keel* 2003, nr 1. Tallinn: Emakeele Selts.

²³ Lagerspetz, *op. cit.*, lk 12.

²⁴ MTÜS RT I 1996, 42, 811 ... RT I, 18.12.2012, 30.

eesmärkide saavutamiseks, mida võib pidada üheselt majandustegevuseks.²⁵ Sisuliselt oleks sobivam mõiste kasumitaotluseta organisatsioon (ingl *non-profit, not-for-profit*), mis pole aga oma kohmakuse tõttu leidnud Eestis rohkem ametlikumat kasutust kui Statistikaameti poolt.

Selle magistritöö kesksed küsimused keerlevad aga veel ühe liigituse ümber – millised juriidiliselt küll eraõiguslikud ehk tinglikult erahuvides loodud MTÜ-d ja SA-d tegutsevad avalikes huvides (ingl *public benefit, public interest*). Erahuvides tegutsejate sekka kuuluvad näiteks kõik korteri-, hoone-, elamu-, aiandus- ja suvilaühistud (ingl *mutual benefit organizations*), keda on registrisse kantud MTÜ-dest veidi üle kolmandiku.²⁶ Samuti võib üldjuhul pidada erahuvides tegutsejateks äriühingute asutatud organisatsioone, kuigi iga selline ei pruugi tegeleda ettevõtete huvikaitsega, vaid olla hoopis heategevusorganisatsioon või oma asutuse töötajate vaba aja sisustamiseks või tervisespordiks loodud selts.

Avalikes huvides tegutsemist on sisuliselt raskem määratleda ametiühingute, kutseorganisatsioonide, erakondade või usuliste ühenduste puhul. Maailmapraktikaski sõltub liigitamine pigem teatud ühingute või liikumiste ajaloolisest rollist ühiskonnas, isegi kui nende mõju (nt ametiühingute või kiriku) on praeguseks juba palju pisem. Seetõttu on mitmed neist olnud ka nii Eestis kui ka mujal eri aegadel maksusoodustuse subjektid, isegi kui neid ei peeta TuMS-i tähenduses avalikes huvides tegutsevateks. Lisaks võib samal organisatsioonil esineda korraga ka erinevaid tunnuseid, nii oma liikmete eest seismine ja nende (kutse) arendamine, aga samal ajal kogu oma tegevusvaldkonna edendamine. Niisuguseks võivad olla Eesti kontekstis arhitektide ja kirjanike liidud, mis on loomeliidud, aga samas ka aktiivsed avaliku ruumi ja kirjanduselu või laiemalt ruumilise arengu ja kultuuripoliitika eestkõnelejad.

Siin töös kasutatakse vabatahtluse mõistet läbivalt niisuguste MTÜ-de ja SA-de kohta, kes on või on olnud tulumaksusoodustuse subjektid või soodustuse endised või praegused potentsiaalsed taotlejad. Kus erisuste väljatoomiseks vajalik, on ühingute alaliigid (nt usulised ühendused, ametiühingud, erakonnad jmt) nimetatud oma tunnuse järgi.

Tulumaksusoodustusega ühingute nimekirja on seisuga 1. jaanuar 2013 kantud 2266 organisatsiooni.²⁷ Kõigist potentsiaalselt nimekirja sobida võivatest mittetulundusühingutest ja

²⁵ SAS RT I 1995, 92, 1604 ... RT I, 18.12.2012, 32.

²⁶ Äriregistri andmed seisuga 01.2013.

²⁷ Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekiri RT III, 31.12.2012, 13.

sihtasutustest moodustab see alla 15%. Arvutus on tinglik ja hõlmab potentsiaalsete taotlejate all kõiki registrisse kantud ühinguid, kelle tegevusalad kuuluvad EMTAK 2008 klassifikaatori järgi jagudesse P kuni S ehk haridus, tervishoid, sotsiaalhoolekanne, kunst, meelelahutus ja vaba aeg ning muud teenindavad tegevused.²⁸ Viimase jao alla kuulub enamik registrisse kantud vabaiühendusi – u 9000.²⁹ Potentsiaalseteks ei peeta siin arvestuses kõigi teiste jagude all olevaid ühinguid, kelle tegevusala laseb eeldada pigem ettevõtlusega tegelemist või ühistutegevust.

1.2. Vabaiühenduste maksustamine Euroopas

Eestilegi eeskujuks olnud mõisteaparaat ja lähenemine maksusoodustuste andmisel põhinevad angloameerika õigusel: 1601. aastal kodifitseeris Inglismaa parlament avalikes huvides tegevused ja eesmärgid õigusaktis *Statute of Charitable Uses 1601*, tuntud ka kui *Statute of Elizabeth*. Mõiste *charitable* hõlmas seal tegutsemist ebasoodsas olukorras gruppide, laiema üldsuse või suurema isikutehulga huvides kui ühinguga seotute.³⁰ Enam kui 400 aastaga on süsteemi eesmärgid küll laiendatud, ent see kehtib suhteliselt sarnasena pea kõigis maailma ingliskeelsetes riikides, aga ka paljudes Mandri-Euroopa omades.

Enamikus Euroopa riikides antakse maksusoodustusi avalikes huvides tegutsevatele vabaiühendustele, kellele kehtivad seetõttu rangemad nõuded juhtimisel, vastutavusel ja läbipaistvusel. Ingliskeelses kirjanduses kasutatakse nende tähistamiseks erinevaid mõisteid, sagedamini *public benefit organization*, *charity* ja *for charitable purposes*, aga nt Ühendkuningriigis kutsutakse kõiki avalikes huvides tegutsevaid ühinguid koondnimetusega *charity*. Mõnes Euroopa riigis on teatud eesmärkidel tegutsemine maksuvaba ka ühingule vastavat staatust eraldi omistamata.³¹ Samas on seotud mõnes riigis selle staatusega võimalused avalikku raha taotleda või näiteks riigihangetel konkureerida.

Staatuse kohale õiguses on lähenetud erinevalt: osades riikides on tingimused ja kord toodud maksuõiguses, teistes on tegu pigem vabaiühenduse alaliigiga, kel on rohkem teatud õigusi. Viimast kasutatakse rohkem neis riikides, kus kogu vabasektorit puudutav regulatsioon on

²⁸ EMTAK tegevusalad www.rik.ee/et/e-ariregister/emtak-tegevusalad.

²⁹ Äriregistri andmed seisuga 01.2013.

³⁰ Anheier, H, Salamon, L. *The Nonprofit Sector in Comparative Perspective*. – Powell, W, Steinberg, R. *The nonprofit sector: a research handbook*. 2nd edition. Yale University 2006, lk 91.

³¹ Moore, D., Hadzi-Miceva, K. ja Bullain, N. *A Comparative Overview of Public Benefit Status in Europe*. *The International Journal of Not-for-Profit Law* vol 11, issue 1. ECNL, ICNL 2007-2008, lk 5.

toodud ühte seadusse, minnes ka avaliku huvi defineerimisega suisa nii detailseks, et antakse sellele eraldi seadus.³²

Ka maksusoodustuse andja erineb riigiti suurel määral: selleks võib olla maksuamet, kohus, mõni valitsusasutus nagu näiteks justiitsministeerium või võimust võimalikult sõltumatu asutus. Mitmes riigis on otsustamisse kaasatud sõltumatud ekspertkomisjonid. Mõnes riigis on maksuametid lausa nõudnud omale vastavat pädevust, kuna otsustest sõltub riigi maksubaas, teisalt peidab maksuametile maksusoodustuste andmise üle otsustamine huvide konflikti, kui samal ajal peab asutus nii maksimeerima maksude laekumise kui ka langetama selle vähendamise otsuseid soodustuste andmise näol.³³ Ühingute õiguste kaitsmiseks on kõikjal paigas tähtjad taotluste läbivaatamiseks ning vaidlustamisvõimalused keelduva otsuse korral, mida tuleb kirjalikult põhjendada. Tähtjad ulatuvad mõnes riigis paari kuuni, mõnes tuleb otsus teha lausa viivitamatult.³⁴

Eestigi maksukeskkonna kujundamist konsulteerinud USA-s paiknev uurimiskeskus International Center for Not-for-Profit Law (ICNL) on välja andnud põhjaliku juhendi vabaühenduste tegevuse õiguslikuks reguleerimiseks. Maksusoodustuste vajalikkust põhjendab ICNL muuhulgas sellega, suurema sissetulekuga isikud on maksustiimulitele palju tundlikumad kui madalapalgalised, mistõttu on erinevad maksusoodustused olulised just suurte annetuste saamiseks.³⁵

Levinum soodustus tunnustatud organisatsioonidele on lisaks annetajate maksustiimulitele ka organisatsiooni vabastamine erinevate tema enda tulude maksustamisest, aga ka näiteks käibemaksusoodustused. Kui Eestis on vabaühendustel võimalik sisendkäibemaks maha arvata vaid ettevõtlusega seotud kuludelt, aga mitte näiteks projektide elluviimisega seonduvatelt või oma tegevuskuludelt, siis osades riikides on vabaühendused vabastatud ka sisendkäibemaksust, sagedamini küll õigusega osutada teenuseid või müüa kaupu käibemaksuvabalt või madalama määraga.³⁶ ICNL juhib küll tähelepanu, et omatulu teenimisel võib tõsiseks probleemiks

³² *ibid.*, lk 8.

³³ *ibid.*, lk 19.

³⁴ *ibid.*, lk 26.

³⁵ Irish, Leon E jt. Guidelines for Laws Affecting Civic Organizations. New York: Open Society Institute. 2005, lk 80.

³⁶ Irish jt, *op. cit.*, lk 84.

muutuda kõlvatu konkurentsi teema, kui maksusoodustusi saaval vabauhendusel on eelis samas valdkonnas tegutseva äriühingu ees. Samal ajal võib ka seda pidada lubatavaks, kui tulu ei teenita kasumi, vaid oma põhieesmärgi täitmise nimel.³⁷ ICNL-i soovitude seast vabauhenduste maksustamisel leiab ka vabastuse tolli- ja käibemaksust kaupade-teenuste importimisel. Viimane võib ligi meelitada küll pettureid, ent on importivale avalikes huvides tegutsevale vabauhendusele (nt arengumaades tegutsejatele) oluline kokkuhoid.³⁸ Ka Eesti seadusandlus on eri aegadel andnud käibemaksuerandeid humanitaarabile, kuid neid siin töös ei käsitleta.

Eri riikides on loodud vabauhendustele soodustusi ka muude maksude osas, näiteks Ühendkuningriigis võib kinnisvaramaks osutada 80% soodsamaks või olla viidud täiesti nullini, samamoodi antakse maksuvabastust vara ülemineku väärtusmaksust, kapitali juurdekasvu maksust ning pärandimaksudest. Lisaks ei maksustata avalikes huvides tegutsevatel ühingutel ka hulka kululiike.

1.3. Soodustused Eestis

Erinevalt paljudest riikidest ei ole Eestis 2000. aastast küsimuseks vabauhenduse ühegi tululiigi maksustamine ning lisaks sihtfinantseeringutele, liikmemaksudele ja annetustele ei küsi riik tänaseks makse ka finants- ja kapitalituludelt. Eranditeks on dividenditulu, mis maksustatakse jaotamisel, ning ka omatulu käibemaksuga maksustamine, kui müüdüd kaupadelt või osutatud teenustelt teenitu ületab piirmäära, mil ühing peab end registreerima käibemaksukohustuslasena. Käibemaksuseaduse § 16 lg 1 punkti 3 järgi ei loeta maksustatavaks käibeks teenust, mida mittetulundusühing osutab tasuta või liikmemaksu eest oma liikmele, samuti spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenust, mida mittetulundusühing või sihtasutus osutab füüsilisele isikule.³⁹

Vabauhenduste tulumaksusoodustus on Eestis Lasse Lehise järgi ehtne ehk maksupoliitiline soodustus, ja korraga nii objektiivne kui subjektiivne soodustus, mille saamine sõltub paljus maksumaksja isikust.⁴⁰ Eestis tähendab soodustus, et nimekirja kantud ühingu enda teatud kulused ei maksustata tulumaksuga ning temale tehtava annetuse saab eraisik maha arvata oma

³⁷ Irish jt, *op. cit.*, lk 81.

³⁸ Irish jt, *op. cit.*, lk 84.

³⁹ KMS RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 25.10.2012, 17.

⁴⁰ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 86-87.

maksustatavast tulust ning äriühingud ja teised vabaühendused ei pea teatud annetuselt lisaks tulumaksu tasuma. TuMS § 27 lg 1 järgi võib residendist füüsiline isik maksustamisperioodi tulust maha arvata dokumentaalselt tõendatud kingitused annetused (edaspidi annetused), mis on tehtud nimekirja kantud või § 11 lõikes 10 nimetatud ühingule ehk muus lepinguriigis asutatud ühingule, mis vastab Eestis tulumaksusoodustuse saamiseks kehtestatud tingimustele.⁴¹

TuMS § 28 seab piirmäära kõigile eraisiku mahaarvamistele, milleks on 1920 eurot aastas (2012. aastani 3196 €), kuid mitte rohkem kui 50% sama perioodi maksustatavast tulust. Annetuste mahaarvamisele kehtib TuMS § 27 lg 3 alusel erandlikult veelgi rangem piirang – 5% sama maksustamisperioodi tulust, millest on tehtud TuMS 6. peatükis ja §-des 23–26 lubatud mahaarvamised ehk maksuvaba tulu eri liigid, ettevõtlustuludest tehtavad mahaarvamised, eluasemelaenu intressid ja koolituskulud.

TuMS § 27 lg 4 lubab maha arvata ka mitterahalises vormis tehtud annetuse, mille maksumuseks on selle turuhind või soodushinna puhul vahe müügihinnaga. Tasuta või turuhinnast madalama hinnaga osutatud teenust ei käsitleta mahaarvamise objektina.

Residendist juriidilise isiku poolt nimekirja kantud ühingule tehtud annetust ei maksustata tulumaksuga TuMS § 49 lg 2 toodud piirmäärade ulatuses: 3% maksumaksja poolt samal kalendriaastal tehtud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast ehk palgafondist; või 10% kalendriaasta 1. jaanuariks lõppenud majandusaasta kasumist.

Juriidilise isiku tehtud mitterahalises vormis annetuste maksuvabastust seadus ei sätesta.

Nimekirja kantud ühingu kuludest ei maksustata TuMS § 49 lg 4 järgi väljamakseid seoses külaliste või äripartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või kultuurilise teenindamisega; samuti teisele nimekirja liikmele või Euroopa Majanduspiirkonnas sarnase staatusega ühingule tehtud annetusi. Lisaks on § 49 lg 6 alusel nimekirja kantule maksuvaba füüsilisele isikule antud abi leibkonnaliikme kuu keskmise väljamineku ulatuses, noortelaagris või spordivõistlusel osalejatele kingitud meened 32 euro ulatuses osaleja kohta ning reklaami eesmärgil üle antud kaup või osutatud teenus, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot.

⁴¹ TuMS RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 20.03.2013, 26.

Summaarselt ilmselt enim kasutatud maksuvabaks kululiigiks on TuMS § 19 lg 3 p 3 alusel välja antud stipendiumid, mille korda reguleerib vastav VV määrus.⁴² Määrus lubab anda stipendiumi üksnes avaliku konkursi alusel ning keelab need ühinguga seotud isikutele. Sealhulgas ei või maksuvabalt anda stipendiumi ühingule annetusi teinud isikule või sellise isiku asutajale, liikmele või temaga seotud isikule. Määruse sõnastusest tundub viimane keeld olema tähtajatu.

Nimekirja kantud ühingul on veel võimalik riigi õigusabi seaduse § 6 lg 3 alusel saada oma põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks riigi õigusabi⁴³ ning hasartmänguseaduse § 44 lg 4 antav õigus taotleda RM-ilt oma põhikirjalise eesmärgi toetuseks loterii korraldamist, milleks annab loa § 46 järgi VV. Niisugust loteriid ennast võib korraldada vaid saajaprotsendiliselt riigile kuuluv aktsiaselts.⁴⁴ Autorile teadaolevalt pole seda soodustust ligi kolme kehtivusaasta jooksul kordagi kasutatud.

Regulatsiooni toimimise hindamiseks ja võimalike muudatuste kaalumiseks – sh prognoosimaks koormust riigieelarvele – tuleks analüüsida ka teiste maksusoodustuste tegelikku kasutamist ja mahte. Eri põhjustel on see äärmiselt keeruline või lausa võimatu. Nimekirja kantule (v-a usulised ühingud) kohustuslik saadud kingituste ja annetuste deklaratsioon INF 4 võimaldab esitada infot vaid nende annetajate ja summade kohta, kel on Eesti registri- või isikukood, ent mitte välismaiseid või isikustamata annetusi.⁴⁵ Viimaste seas võivad olla nii korjanduskastide kui ka telekomifirmade kaudu tehtud annetused, kus eriti viimaste summad on pidevaid kampaaniaid arvestades märkimisväärsed.

Maksuhalduri andmetel on INF 4 deklaratsiooni esitanud viimastel aastatel stabiilselt poolteisttuhat ühingut.⁴⁶ Esitatud annetussummad erinevad märkimisväärselt viimasest põhjalikumast eri andmeallikate analüüsist, mille viis läbi Poliitikauuringute keskus Praxis, ja võrdlus tõestab üksnes, kui puudulikud on maksuhalduri endagi andmed. Näiteks erinevad INF

⁴² Õppe- ja teadustööks ning loominguks ja sporditegevuseks antavate stipendiumide tulumaksust vabastamise tingimused RT I 2000, 49, 312 ... RT I, 28.12.2010, 13.

⁴³ RÕS RT I 2004, 56, 403 ... RT I, 18.04.2013, 5.

⁴⁴ HasMS RT I 2008, 47, 261 ... RT I, 29.06.2012, 62.

⁴⁵ „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine RT I, 03.12.2010, 13 ... RT I, 28.11.2012, 41. Rahandusministri määrus

⁴⁶ Haugas, E. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamise põhimõtete muutmine. Tallinn: Rahandusministeerium 2013.

ja TSD deklaratsioonides annetussummad poole kuni viie miljoni euro jagu aastas, kohati lausa kahekordselt, samuti pole võimalik eristada rahalisi ja mitterahalisi annetusi.⁴⁷

Tulude-kulude deklaratsioon INF 9 peaks andma ülevaatlíkema info kõigist tuludest ja kuludest, ent sealtki ei tule välja – ja potentsiaalselt kaasneva koormuse tõttu põhjendatult – kui palju on ühing teinud maksuvabu kulutusi ja laseks hinnata potentsiaalselt kogumata jäänud maksusummat. Mingil määral annab INF 9 täpsemat teavet makstud stipendiumide kohta, kus tuleb esitada nii toetuste kui muude tulude lõikes eraldi stipendiumide kogusumma, sealhulgas füüsilistele isikutele makstud summa koos füüsiliste isikute arvuga. Esimesed ja viimased kättesaadavad ehk 2011. aasta andmed on aga suhteliselt segased tõenäoliselt vormi valesti täitmise tõttu (5,8 või 7 miljonit).⁴⁸

Statistika on raskestivõrreldav ka põhjusel, et pidevalt on muutunud aruandekohustuslaste ring, hõlmates mingil perioodil näiteks ka erakondi, avalik-õiguslikke ülikoole ja haiglat pidavaid isikuid, rääkimata avaliku võimu enda asutustest ja nende valitseva mõju all olevatest eraõiguslikest ühingutest, kellele tehtavatelt annetustelt on saanud samuti maksusoodustust. Ligi neljandik nimekirja kuulujaist ehk usulised ühingud esitavad INF 9 deklaratsiooni alles 2011. aastast ning INF 4 vormi üldse mitte.

Väga suuresti erinevad andmed annetajate osakaalust elanikkonnas. Maksuhalduri andmeil moodustasid nad 2009. aastal veidi üle 5%⁴⁹ Eesti elanikkonnast, samal ajal oli World Giving Indexi järgi annetajate osakaal 2011. aastal Eesti elanikkonnast 19%.⁵⁰ Sellegagi on Eesti maailmas küll 86. kohal – Eestit hõlmava Põhja-Euroopa regiooni keskmine annetajate protsent on 50, seal juures Taanis, Ühendkuningriigis ja Iirimaal 70% või rohkem. Mõne aasta eest Emori läbiviidud küsitlusele vastas aga ligi 50%, et on viimase aasta jooksul annetanud raha.⁵¹

Kordades erineb allikates ka annetusi saanud ühingute arv. 2009. aastal vastas Tallinna Ülikooli küsitlusele, et eraisikute ja ettevõtete toetusi on saanud u 1/3 sihtasutustest ja poole vähem

⁴⁷ Mänd jt, *op. cit.*, lk 6, 65

⁴⁸ Haugas, *op. cit.*

⁴⁹ Mänd jt, *op. cit.*, lk 49

⁵⁰ World Giving Index. A global view of giving trends. December 2012. Charities Aid Foundation 2012. lk 51

⁵¹ Heategevus ja ühiskondlikes algatustes kaasalöömine hetkeolukord ja tulevikuväljavaated. Uuringu kokkuvõte. Tallinn: Emor 2009.

mittetulundusühingutest.⁵² Registreeritud oli toona u 30 000 organisatsiooni, kellest küsitlusse mittehõlmatud ühistud moodustasid veidi alla poole.⁵³ Seega võib eeldada, et annetuse saajana määratles end mõnituhat ühingu, kellest kõik ei kuulu kindlasti nimekirja. Samal ajal deklareeris INF 9 esitajatest 2009. aastal saadud kingitusi ja annetusi alla 700 organisatsiooni.⁵⁴

Niivõrd vastuolulised andmed ei lase adekvaatselt hinnata igas aspektis olemasoleva poliitika ja õiguskeskkonna tõhusust ega plaanida paremat poliitikat.

1.4. Kaalutusõigus

Suur osa tulumaksusoodustuse saamise tingimusi on n-õ ühendusnormid, mis sisaldavad faktilise koosseisu poolel määratlemata õigusmõisteid ja õigusliku tagajärje poolel diskretsioonivolitust.⁵⁵ Kaalutus tähendab faktiliste asjaolude ehk reaalse olukorra õiget hindamist⁵⁶, tulumaksusoodustuse andmisel haldusorgani hinnangut, kas taotleja tegevus ja tulud-kulud vastavad TuMS-i abstraktsetele tingimustele, kuna kõikehõlmavaid faktilisi asjaolusid poleks seaduses loetleda otstarbekas. Maksuhalduri kaalutluse objektiks on esiteks see, kuidas tingimustele vastamist antud ajahetkel hinnata ning sellest tulenevalt, milline otsus ühingu suhtes teha.

Administratsioon on diskretsiooni teostamisel seotud vastava seaduse eesmärgi ja mõttega, ta ei tohi järgida seadusest mittetulenevaid eesmäärke.⁵⁷ Maksukorralduse seaduse § 12 ja haldusmenetluse seaduse § 4 seavad Eestis diskretsioonile piirideks ka kooskõla õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja põhjendatud huve.⁵⁸ Neid aitavad realiseerida nii HMS-is sätestatud kui MKS-is korratud uurimispõhimõte ja haldusorgani kohustus menetlusosaline ära kuulata ehk anda otsuse eel võimalus vastuväideteks. HMS § 54 järgi on

⁵² Rikmann, E. jt. Kodanikualgatuse institutsionaliseerumine Eestis 2009/2010. Uuringu raport. Kodanikeühiskonna uurimis- ja arenduskeskus, Rahvusvaheliste ja Sotsiaaluuringute Instituut. Tallinn: Tallinna Ülikool 2010.

⁵³ Äriregistri andmed 2009.

⁵⁴ Mänd jt, *op. cit.* Lisa 1.

⁵⁵ Maurer, H. Haldusõigus. Üldosa. Tallinn: Juura 2004, lk 48.

⁵⁶ Merusk, K. Administratsiooni diskretsioon ja selle kohtulik kontroll. Tallinn: Juura 1997, lk 32.

⁵⁷ *ibid.*, lk 32. Viitega H. W. Arndt, W. Rudelf. Öffentliches Recht. 10, überarb. Aufl. – München, 1994

⁵⁸ HMS RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 8.

haldusakti õiguspärasuse üheks eelduseks, et akt on kaalutlusvigadeta. Kontrollivõimaluse sätestab § 56 kohustusega haldusakti põhjenduses märkida kaalutlused, millest haldusorgan on haldusakti andmisel lähtunud, sealhulgas, kas administratsioon on täielikult ära kasutanud oma diskretsioonivõimalused. Kui kaalutlusi aktist ei nähtu, on tegemist õigusvastase haldusaktiga.⁵⁹ Kalle Merusk viitab küll Saksa kohtupraktikale, ent ka HMS-i järgi kuuluvad sellised õigusaktid tühistamisele juba seetõttu, et neid on võimatu nii haldusesiseselt kui kohtulikult kontrollida.

TuMS § 11 tingimustele vastamise hindamisel ongi võimalik teha diskretsiooniviga ühest küljest diskretsiooni mittekasutamise – jättes asjaolud selgitamata või põhjendamata, aga ka diskretsiooni kuritarvitamisega (omavoli), lähtudes näiteks asjassepuutumatumest asjaoludest või eesmärgist, samuti individuaal-subjektiivsetest kaalutustest ehk suvast.⁶⁰ Samamoodi mahuvad diskretsioonivea alla võrdsuse ja proportsionaalsuse printsiipide rikkumine, mis tulenevad nii põhiseadusest kui HMS-ist. Ka nende printsiipide järgimine on omakorda kaalutlusotsus – tulumaksusoodustuse andmisel hindamine, kas kahe või enama ühingu tegevus on olulisel määral võrdne, et neid sarnaselt kohelda; või näiteks, kas tegevuse ühed tunnused kaaluvad üles teised. Prantsuse kohtupraktika ja diskretsiooniõpetuse põhjal nimetab Merusk ka muid vigu nagu faktilistes põhjendustes või faktilise olukorra ilmselgelt vigane õiguslik hindamine.⁶¹ Itaalia kohtupraktika lisab näiteks ilmse loogilise seose puudumise haldusakti resolutiivosa ja põhjenduse vahel, mis tekitab kahtluse administratsiooni tõelise tahte osas.⁶²

1.5. Määratlemata õigusmõisted

Nimekirja kandmise olulisemad tingimused, mille kaalutlusõiguse alusel sisustamise üle toimub suur osa vaidlustest ühingu ja maksuhalduri vahel nii haldusmenetluses kui kohtus, aga ka maksuhalduril asjatundjate komisjoniga (edaspidi komisjon), on määratlemata õigusmõisted “avalik huvi” ja “heategevuslik”. Metoodilist hindamist nõuavad ka mitu teist tingimust, näiteks halduskulude vastavus tegevuse iseloomule või tegutsemine kooskõlas põhikirjaga.

⁵⁹ *ibid.*, lk 48.

⁶⁰ *ibid.*, lk 51.

⁶¹ *ibid.*, lk 56 Viitega Breban, G. *Franzuskoe administrativnoe pravo*. Moskva, 1988.

⁶² *ibid.*, lk 57 Viitega Karwiese, D. *Kontrolle der Verwaltung durch ordentliche Gerichte und allgemeine Verwaltungsgerichte nach italienischem Recht*. Frankfurt am Main, 1968.

Põhiseaduse 2012. aasta kommentaarides on määratlemata õigusmõistete lubatavust selgitatud Riigikohtu lahendite põhjal järgmiselt. “Määratlemata õigusmõiste on õigustehniline vahend, mille puhul seadusandja loobub detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegerides normi täpsustamise seaduse rakendajale”. Määratlemata õigusmõisted esinevad igas nüüdisaegses õiguskorras, nende paratamatus tuleneb elulisest vajadusest siduda õigusjärelm tunnusega, mida ei ole võimalik või otstarbekas konkreetselt kirjeldada. Nende rakendamiseks annab Riigikohus juhise: „Kuna määratlemata õigusmõiste on seadusandja poolt loodud, tuleb seda sisustada seadusandja juhiste ja eesmärkide abil”.⁶³ Vajadusel tuleb seadusandja eesmärk tuletada kontekstist. Riigikohtu halduskolleegium rõhutab määratlemata õigusmõiste rakendamisel tavapärasest põhjalikuma sisulise põhjenduse vajalikkust, mis võimaldaks haldusakti adressaadil mõista akti sisu ning kohtul kontrollida, kas määratlemata õigusmõisteid sisustati haldusakti andmisel mõistlikult.⁶⁴ Selle võib võtta kokku: mida üldisem on õigusmõiste, seda üksikasjalikum peab olema normi alusel tehtud põhiõigust riivava otsuse põhjendus.⁶⁵

Haldusakti põhjendamine pole oluline üksnes selle adressaadile, vaid annab muuhulgas haldusorganile võimaluse tüpiseerida mõningad kindlad tegevusvariandid ning sealt edasi loob piisava stabiilsuse täidesaatva võimu teostamiseks tervikuna.⁶⁶ Just põhjendused annavad Gunnar Bergholtzi väitel võimaluse kohtutele hinnata lahendatud ja käsitletava juhtumi samalaadsust ning seda, kas kõrvalekalded on küllaldaselt põhjendatud.⁶⁷

Kuigi võrdse kohtlemise ja õiguspärase ootuse printsiip kehtib ka maksumenetluses, on tulumaksusoodustuse menetluses nende järgimise kontroll ehk põhjenduste võrreldavus äärmiselt väike, kuna menetlustoimikud on maksusaladusega kaitstud ning peale üksikute kohtuotsuste pole taotlejal ega avalikkusel võimalik muuhulgas Bergholtzi ühiskondlikku kontrolli teostada. Kontrolli võimalused on piiratud isegi kohtutel, kuna kaevatava otsuse motivatsiooni võrdlemine varasemate sarnastega oleks liialt töömahukas, kui halduskohus seda uurimispõhimõtet rakendades ka üritaks. MTA on seetõttu saanud vastavad etteheited ebavõrdsest kohtlemisest

⁶³ RKPJKo 3-4-1-5-05, p 16; 3-4-1-18-07, p 29.

⁶⁴ RKHKo 3-3-1-66-03, p 22; 3-3-1-62-02, p 12.

⁶⁵ Merusk, K. jt PS § 3. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2012, lk 63.

⁶⁶ Aedmaa, A. Haldusakti põhjendamise kohustus. *Juridica* 2001, nr 8, lk 530.

⁶⁷ Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Õigusteabe AS Juura, 1996, lk 146-147.

pareerida teise printsiibiga *ex injuria jus non oritur* – isegi kui taotlejale pealtnäha sarnaseid ühinguid on varem nimekirja kantud, võib olla tegu veaga, mis ei loo uut õigust.⁶⁸

Mööndes küll vältimatuid probleeme definitsioonidega on ICNL soovitanud kehtestada avalikule võimule väga selged standardid, et viia kaalutusotsuste määr miinumini just sellistes olukordades nagu maksueeliste andmine, andes alati võimaluse otsusele apellatsioon esitada.⁶⁹

Eestis on MTA läinud seda teed, et andnud määratlemata õigusmõistete sisustamisel abiks mitmeid juhiseid ja selgitusi, mida võib pidada halduseeskirjadeks.⁷⁰ Tegemist pole õigusliku jõuga dokumentidega ehk normi täpsustustega, ent kindlasti on nad kaalutluse kujunemist suunavad õiguse allikad. Järgnev analüüs peab muuhulgas vastama küsimustele, kas need juhised tagavad ühtse ja ühetaolise kaalutusõiguse teostamise, mis on halduseeskirjade eesmärk.⁷¹

1.5.1. Avalik huvi

Kui juriidilises argumentatsioonis kasutatakse avaliku huvi mõistet enamasti põhiõiguste piiramise õigustusena,⁷² siis tulumaksusoodustuse saamise tingimusena on mõistekasutuse eesmärk vastupidine – põhivabaduste suuremaks võimaldamiseks. Üldjuhul on avalikud huvid riigi huvid, kuid teatud juhtudel võib neid realiseerida ka erahuvide kaudu, näiteks asutab riik selleks sihtasutusi.⁷³ Vabaihenduste tulumaksusoodustuse kontekstis on avaliku huvi teenijad täielikult eraisikute või teiste eraõiguslike juriidiliste isikute asutatud, ent lisaks otsesele riigi või omavalitsuse toetuse saamisele peavad vabaihendused ka maksusoodustuse saamiseks siiski järgima mõneti riigi huve, saama tunnustuse nimekirja kandmise näol, et taotletakse riigiga ühist hüve. Milline hüve on ühine, defineerib lõpuks riik ja seda ka kodanikualgatuste suhtes.

⁶⁸ Vt kohtupraktika peatükist Kinoteater kaasust.

⁶⁹ Irish jt, *op. cit.*, lk 27.

⁷⁰ Maurer, *op. cit.*, lk 409.

⁷¹ *ibid.*, lk 411.

⁷² Ikkonen, K. Avalik huvi kui määratlemata õigusmõiste. *Juridica* 2005, nr 3, lk 187.

⁷³ Merusk, K. Avalik-õiguslik juriidiline isik avaliku halduse organisatsioonis. *Juridica* 1996, nr 4, lk 174.

Filosoofiliselt võib siin lisaks põhimõttelisele vastuolule kodanikualgatuse olemusega näha ka probleeme Rawlsi ideega, et liberaalne riik peab olema neutraalne,⁷⁴ või vähemasti peab seda olema õigus.⁷⁵ Tunnistades riigi voli maksude kehtestajana anda suveräänile sobivaid erandeid, jääb küsimus, kus ja kellena riik kui abstraktsioon seda teeb. Eestis on maksuerandi üle otsustamine antud formaalselt täitevvõimu pädevusse VV tasandil, kuid sisuliselt delegeeritud maksuhaldurile. Viimane võib ehk määratleda ühishüve adekvaatselt organisatsiooni eesmärgi põhjal, ent praktikas – nagu nähtub peatükkidest 3 ja 4 – hindab MTA vahel lausa konkreetsete sihtrühmade vajadusi ja ühingu tegevuse sobivust nende rahuldamiseks. Niisugune lähenemine on kaugel neutraalsest, rääkimata MTA sisulisest pädevusest. Arvestada tuleb ju ka, et vabauhendused täidavad ühiskonnas n-ö teenuseid pakkudes sageli lünki, mida riik ei suuda või taha täita.⁷⁶

Teatavas mõttes on avaliku huvi määratlemine Eestis siiski ka ideoloogiavaba – ei ole põhimõttelist takistust pääseda nimekirja nii abordipooldajate kui –vastaste ühingutel, samuti nii vähemuste õiguste toetajate kui nende vastaste omadel, kuigi viimaste reaalselt radikaalsust võivad piirata teised õigusaktid, mis keelavad diskrimineerimise, vihakõned vmt. Ameerika Ühendriikides on samas ülemkohtu otsusega ka niisugusega põhjendusega “kujunenud avaliku poliitika” rikkumise eest üks mustanahalisi diskrimineerinud erakool maksusoodustuse kaotanud, kuigi selge õigusliku aluseta maksuseaduses.⁷⁷ Niisuguse pealtnäha inimõiguste põhimõtteid järgiva, ent subjektiivse lähenemise suurim oht on, et maksuametnik ei ole just Ronald Dworkini täiuslik kohtunik Herakles, ega tegelikult ka mitte kohtunik.⁷⁸

Neutraalsus võib osutada ka näiliseks ja riigipoolses tunnustuses ühishüve ehk avaliku huvi määratlejana peituda põhivabaduste tõhusama realiseerimise asemel hoopis nende piiramise võimalus. Seda siis, kui riik valitsuse kehtastuses ei tunnusta teda kritiseerivat vabauhendust

⁷⁴ Martin, N. Liberal Neutrality and Charitable Purposes. *Political Studies* 60, vol 10, isuse 4. Political Studies Association 2012, lk 113. Viitega Rawls, J. *A Theory of Justice*. Revised edition. Cambridge MA: Harvard University Press 1999.

⁷⁵ Barry, B. *Justice as Impartiality*. Oxford: Oxford University Press 1995, lk 161.

⁷⁶ Georgopoulos, T. Can Tax Authorities Scrutinise the Ideas of Foreign Charities? The ECJ's Persche Judgment and Lessons from US Tax Law. *European Law Journal*, 16 2010, lk 463. Viitega Nina Crimmi riski kompenseerimise teooriale Crimm, N.J *An Explanation of the Federal Income Tax Exemption for Charitable Organizations: a Theory of Risk Compensation*, 50 *Florida Law Review* 410 1998, lk 434.

⁷⁷ *Bob Jones University v United States*, 461 US 574 (1983).

⁷⁸ Georgopoulos, *op. cit.*, lk 476. Viitega Dworkin, R. *Law's Empire* 1986.

avaliku huvi teenijana ning maksustab sellisele tehtud annetused ja ühingu enda kulud, et ühingu nõrgestamise teel kriitikat vaigistada. Küllap osalt just kodanikuühiskonna ja valitsuse konflikti vältimiseks on mitmes riigis seatud avalikes huvides tegutsemise staatuse üle otsustama täitevvõimust suhteliselt sõltumatu institutsioon, Ühendkuningriigis näiteks parlamendi eest vastutav, praegusel kujul 2007. aastast tegutsev Charity Commission, kuigi seegi kollektiivne otsustusorgan jõudis juba esimestel tegevusaastatel saada kõvasti kriitikat politiseerituses ja erapoolikuses.⁷⁹

Demokraatlikus riigis võib niisugust põhivabaduste riivamist pidada vähetõenäoliseks, ent mitte võimatuks, arvestades Euroopaski jõudu koguvat populismi. Eestil on paljude lääneriikide ees vähemalt see eelis, et meie taasiseseisvumine jäi perioodi, kus kõikjal oli alates 1960ndatest plahvatuslikult kasvanud kodanikuühiskonna poliitilise eestkoste roll senise peamiselt teenusepakkumise asemel ja kõrval.⁸⁰ Nii ei ole Eestis küsimustki, kas vabauhendused võivad tegeleda huvikaitse ja lobitööga, kui aga väljakujunenud kodanikuühiskonnaga Kanadas on praeguseks saavutatud huvikaitse lubatud määraks vaid 10-20% ühingu eelarvest ja sellised tegevused võivad olla “kõrvalised ja juhuslikud”⁸¹ Kanadas on just tulumaksusoodustuse alase õiguse kitsendavat tõlgendamist seletatud valitsuse hirmuga, et vabauhendused hakkavad muidu veelgi enam poliitika tegemist “segama.”⁸²

Eestis välistab TuMS nimekirjast vaid otseselt parteid, valimisliitu või kandidaati toetava isiku, ning huvikaitset ja eestkõnelemist ehk vabauhenduste kaudu kodanike kaasamist peetakse demokraatia ja kodanikuühiskonna üheks vundamendiks, mida peab toetama ka õigusruum.⁸³

Naastes avaliku huvi kui õiguspõhiste juurde, on tegu kahtlemata ühe raskemini määratletavaga, mille sisustamine sõltub ajast ja ruumist ning seadusandjal saab olla suunav roll, õigusaktides

⁷⁹ Brodie, S. The Charity Commission – Politicised and Politicising. Economic Affairs, 30. Institute of Economic Affairs. Oxford: Blackwell Publishing 2010, lk 10.

⁸⁰ Jenkins, J.C. Nonprofit Organizations and Political Advocacy. – Powell, W, Steinberg, R. The nonprofit sector: a research handbook. 2nd edition. Yale University 2006, lk 309.

⁸¹ Levasseur, K. In the name of charity: Institutional support for and resistance to redefining the meaning of charity in Canada. Canadian Public Administration, vol 55 issue 2. The Institute of Public Administration of Canada 2012, lk 190.

⁸² *ibid.*, lk 182.

⁸³ Ruutsoo, R. Kodanikuühiskonna ülesehitamine. Raivo Vetik (Toim.). Eesti poliitika ja valitsemine 1991-2011. Tallinn: Tallinna Ülikool 2012, lk 70.

avalikku huvi ammendavalt edasi anda ei saa.⁸⁴ Erinevalt TuMS § 11 teisest tingimusest “heategevuslik”, ei ole seadusandja avaliku huvi defineerimiseks vabaihenduste tegevuses mingeid suuniseid andnud ning kerge on pidada seda tingimust lausa õigusselguse põhimõtte rikkumiseks. Riigikohus on samas selgitanud, et tõlgendamise teel ületatav normitehniline puudus normis ei ole õigusselgusetus,⁸⁵ kuid õigusselgus eeldab siiski, et isikul on võimalik prognoosida avaliku võimu käitumist.⁸⁶

Esmane allikas vabaihendusele kontrollimaks enda tegutsemist avalikes huvides TuMS-i regulatsiooni tähenduses on MTA kodulehel antud juhised.⁸⁷ MTA selgitab seal muuhulgas, et avaliku huvi lähedane mõiste on ühiskondlik huvi, tegutsetakse avatult, tegutsemisega on hõlmatud maksimaalselt lai isikute ring, tegutsetakse ühiskonna kui terviku eesmärkide ja huvide täitmiseks ehk riigi huvides, aidates neid ühiskonna vaesemaid rühmi, kes ei suuda ise toime tulla, ning ühingu tegevuse eesmärk peab ulatuma kaugemale selle liikmete või asutajate teatud erahuvide rahuldamisest. Oma ühiskondlike tegevusi võib toetada majandustegevusest saadava tuluga, mis ei või olla samas peamiseks tegevuseks ega ebaausa konkurentsi loomiseks ärisektoriga.

MTA toetub juhendis ICNL-i mudelsätetele, andes mitteammendava loetelu tegevusaladest, mille toetamist või soodustamist loetakse avalikes huvides tegutsemiseks. Loetellu kuulub 25 tegevusala ning neile lisandub nn *catchall*-klauslina paljudes riikides paindlikkuse huvides kasutatud “igasugune muu tegevus, mille avalikke huve määratlev (ekspert)komisjon määratleb avalikku huvi toetava või soodustavana,” mistõttu on raske nimetada vabaihenduste tegevusvaldkonda, mis ei võiks mahtuda avaliku huvi alla.⁸⁸ Viimast nendib juhendis ka MTA ise.

Avaliku huvi hindamisel arvestatakse juhendi järgi veel tegureid: a) Ühing toob märkimisväärset kasu 1) üldsusele tervikuna või 2) kasusaajate sihtgrupile, kus grupp on elanikkonna kui tervikuga võrreldes ebasoodsamas olukorras; või on sihtgrupile erilise kasu toomine ühiskonna

⁸⁴ Ikkonen. *op. cit.*, lk 199.

⁸⁵ RKPJKo 3-4-1-4-01, p 17.

⁸⁶ RKÜKo 3-4-1-2-05, p 31.

⁸⁷ Maksu- ja Tolliamet. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingu ja sihtasutuse avalikes huvides tegutsemine www.emta.ee/index.php?id=14383 (01.05.2013)

⁸⁸ Moore jt, *op. cit.*, lk 12.

jaoks märkimisväärselt väärtuslik. b) ühing pakub olulisel määral kaupu ja teenuseid omahinnaga või alla omahinna; c) kõik muud tegurid osutavad sellele, et ühing on loodud ja tegutseb peamiselt avalikes huvides.

Juhend märgib ka tingimused, mil ühing ei ole ilmselt loodud ega tegutse peamiselt avalikes huvides: a) tegevus on suunatud kitsalt piiritletud grupile või muidu piiratud grupile, eriti sellisele, mis hõlmab mingil viisil organisatsiooni või selle isikkoosseisuga seotud isikuid; b) majandustegevuse olemus ja ulatus näitavad, et mittetulunduslik organisatsioon mitte lihtsalt ei arenda oma mittetulunduslikku tegevust, vaid on loodud ja tegutseb peamiselt kommertseesmärgil; c) müüb regulaarselt kaupu või osutab teenuseid omahinnast kõrgema hinnaga; d) maksab põhjendamatut kompensatsiooni või toob erilist kasu oma töötajatele või teistele organisatsiooniga seotud isikutele.

Enamik neist teguritest kajastuvad TuMS § 11 teistes sätetes eraldi – lg 2 p 3, 5, ja 6 ning lg 4 p 3 ja 4 –, mida võib eeltoodu valguses pidada ühest küljest normi kordamiseks, teisalt avalikes huvides tegutsemise olulisemate tingimuste seadusetoomiseks.

1.5.2. Heategevuslikkus

TuMS § 11 lg 2 p 2 ehk nimekirja kandmise teise tingimuse sõnastusest “heategevuslik, see tähendab pakub sihtrühmale, mille toetamine tuleneb tema põhikirjast, kaupa või teenust peamiselt tasuta või muul kasumit mittetaotleval viisil või maksab sihtrühma kuuluvatele isikutele toetust” ilmneb, et kogu eelnev MTA selgitus avalikes huvides tegutsemise kohta hõlmab suuresti juba ka heategevuslikkuse mõistet. Järelikult on maksuhalduri hinnangul tegu tähenduselt väga lähedaste mõistetega, millest heategevuslikkusele vastamisel kontrollitakse üle veel põhikirjast tuleneva sihtrühma olemasolu.

MTA kodulehe juhises heategevuslikkusest läheb seaduse sõnastuse mõtestamine aga vastuolulisemaks.⁸⁹ Juhises nimetatakse seadusesätte kolme täpsustavat tingimust omadussõnale “heategevuslik”, millest isikutele toetuse maksmine on vaid üks võimalus, ent samal ajal pööratakse üksjagu tähelepanu nimisõnale “heategevus” ning sellele sõnaraamatutes antud tähendusele abivajajate toetamisest, tuginedes lg 2 p 2 sisalduvale sõnastusele “sihtrühma /.../ toetamine”. Sealjuures on avalikes huvides tegutsemise juhises “heategevus” ICNL-i

⁸⁹ Maksu- ja Tolliamet. Heategevusest tulumaksuseaduse § 11 mõttes, emta.ee/index.php?id=32181 (17.04.2013)

mudelsätete loetelus eraldi tegevusalana ehk vaikumisi avalikes huvides teemast või sihtrühmast sõltumata. Kui nimekirja kandmiseks sobiks üksnes abivajajatele toetusi vahendavad heategevusorganisatsioonid, jääb arusaamatuks kogu ülejäänud juhised ja tegevusvaldkondade loetelu, kuna neid poleks sel juhul tarviski.

Heategevuslikkuse määratlemise juhised toob MTA omakorda välja hulga tegevusvaldkondi, mida võidakse lugeda heategevuslikeks. Nimekirja kandmise taotlemisel peab ühing tõestama, millist kasu saab sihtrühm just tema töö tulemusena: “See kasu peab olema tuvastatav ja selgitatav, aga ei pea olema mõõdetav või koguseliselt väljendatav. Heategevus võib olla suunatud mitte ainult konkreetsetele isikutele, vaid laiemalt heategevust vajavatele valdkondadele. /.../ Samas tuleb märkida, et tegevuste loetelu, mida käsitletakse heategevusena, ei piirdu eeltoodud näidetega ning seda, kas mõni tegevus on heategevuslik, saab hinnata vaid lähtudes konkreetsetest asjaoludest iga juhtumi puhul eraldi.”

Juhendist võib mõista korraga nii üpris avarat tõlgendust heategevuslikkuse tähendusele, sh et heategevus võib olla suunatud ka laiemalt heategevust vajavatele valdkondadele ning et heategevusliku tegevusega toetatakse põhikirjas loetletud valdkondi, kui ka seda, et heategevuslikkus saab väljenduda vaid konkreetse sihtrühma toetamises.

Kolmandas juhises TMIN taotlusvormi täitmiseks lisab MTA 2011. aastast veelgi täpsemalt, millised sihtrühmad võiksid heategevuslikkuse nõude täitmiseks sobida: “Heategevuslik ühing pakub oma põhikirjaga määratletud sihtrühmale toetusi, kaupa ja teenust peamiselt tasuta või muul kasumit mittetaotleval viisil. Sellised sihtrühmad on harilikult nende sotsiaalsete isikute grupid, kes vajavad toimetulekuks ühiskonna toetust, nagu näiteks puudega inimesed; mitmesuguseid haigusi põdevad isikud, kes teevad seoses haigusega suuri materiaalseid kulutusi raviks, taastusraviks, igapäevaseks hoolduseks ja haiguste profülaktikaks. Samuti vajavad toetust rahvuskultuuri uurijad, säilitajad ja edasikandjad; loomade varjupaigad; suurpered jne.”⁹⁰

Selgitusega liikus maksuhaldur 2011. aastal esmapilgul ühemõtteliselt tagasi heategevuse ehk *charity* mõiste sajanditetaguse tähenduse (lad *caritas* – mh ligimesearmastus, almus) juurde vaeste ja puudusekannatajate aitamisest, kui piiras nimekirja kantavate isikute ringi ära sotsiaal- ja tervishoiuvaldkonna, rahvuskultuuri ning kodutute loomadega. Samas ei kajastunud juhendi hoogne samm tagasi aga halduspraktikas: selgitust toodi küll sageli põhjenduseks nimekirja

⁹⁰ MTA. Taotluse vormi TMIN täitmisest alates 01.01.2011, www.emta.ee/index.php?id=29061
18.04.2013

kandmisest keeldumisel ja nimekirjast väljaarvamisel, ent komisjoni materjalide järgi ei kontrollitud sellele tingimusele vastamist kaugeltki kõikide taotlejate puhul ja nimekirja kanti edasi ühinguid, kes ei tegelenud nende “toetustvajavate sihtrühmade” toetamisega.⁹¹

Lisaks välistati 2011. aasta juhendis nimekirjast ühingud, kelle tegevuse põhieesmärk on mingi objekti (kinnisvara) rekonstrueerimine, moderniseerimine või ehitamine, mille puhul ei ole MTA hinnangul üldjuhul tegemist heategevusega ja selline ühing ei saa olla heategevuslik. Millistel kaalutlustel niisuguse välistuseni jõuti, juhendist ei ilmne, kuigi kinnisvaraobjekti arendus ei pruugi olla eesmärk iseeneses, vaid vahend oma eesmärgi täitmiseks ning vabauhendusedki ei pea lageda taeva all toimetama.

Veel tuleb MTA juhendi järgi tähele panna, et kui ühing veel aktiivselt ei tegutse, vaid alles kavandab seda, ei saa teda lugeda heategevuslikult ega ole mõtet nimekirja kandmise taotlust esitada. Samas võib ühingu tegevuse oluliseks eelduseks olla just nimekirja kuulumine, kuna tegu pole moraalse tunnustuse, vaid rahaliselt mõõdetava kasuteguriga, nii et maksuhalduri eeldus on eluliselt mõistetamatu.

1.6. Nimekirja koostamise kord

Nimekirja koostamise kord on sätestatud VV määrusega (edaspidi määrus).⁹² Tegemist on haldusmenetlusega, mis hõlmab viit menetlusosalist: taotleja, MTA, RM, VV ja eksperdina asjatundjate komisjon. Eksperti kui menetlusosalist maksuasjades maksukorralduse seadus küll ei tunne, aga niisuguse võimaluse annab haldusmenetluse seadus.

Nimekirja kandmiseks esitab ühing MTA-le nõuetekohasel vormil (TMIN, usulistel ühingutel TMIN-K) taotluse ning sellele lisaks mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrile esitatud asutamisotsuse koopia ja MTÜ puhul liikmete nimekirja. Ühing, kes taotleb nimekirja kandmist 1. juulist, esitab dokumendid 15. jaanuariks (kuni 2011. aastani 1. veebruariks), kandmiseks 1. jaanuarist vastavalt 15. juuliks (varem 1. augustiks). Dokumentide kontrolli järel esitab MTA 20. veebruariks või 20. augustiks oma esialgse seisukoha komisjonile soovitusliku arvamuse kujundamiseks.

⁹¹ Lähemalt selgitatud peatükis Halduspraktika kujunemine 2007–2013

⁹² Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja koostamise kord, nimekirja koostamiseks esitatavate dokumentide loetelu, ühingu nimekirja kandmise ja sealt kustutamise kord ning asjatundjate komisjoni moodustamise kord, selle töökorraldus, samuti liikmete nimetamise ja tagasikutsumise kord. RT I 2006, 61, 464 ... RT I, 28.12.2010, 12.

2007. aastast menetlusse kaasatud asjatundjate komisjoni liikmed kinnitab rahandusminister käskkirjaga ja komisjonis on esindatud Avatud Eesti Fond, Eesti Keskkonnaühenduste Koda, Eesti Külaliikumine Kodukant, Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liit, Eesti Noorteühenduste Liit, Eesti Olümpiakomitee, Eesti Puuetega Inimeste Koda, Eesti Rahvakultuuri Keskseitside Liit ja Eesti Vabaharidusliit vastavalt nimekirja kantud organisatsioonide enimesindatud valdkondadele. 2011. aastast kutsus RM komisjoni töös osalema lisaks Eesti Kirikute Nõukogu ning Eesti Kaubandus-Tööstuskoja.⁹³

Komisjon tegutseb endakinnitatud töökorra alusel, mille § 1 lg 1 sätestab komisjoni ülesandena VV-le soovituslike ettepanekute tegemise nimekirja kandmiseks ja sealt kustutamiseks. Töökorra § 1 lg 2 lisab: “Komisjon annab sisulise hinnangu selle kohta, kas Maksu- ja Tolliameti esitatud ettepanekul nimekirja kandmist taotleb või juba nimekirjas olev mittetulundusühing või sihtasutus tegutseb heategevuslikel eesmärkidel avalikes huvides või mitte. § 1 lg 3 lisab, et komisjon juhindub ettepanekute tegemisel TuMS-i §-s 11 sätestatud mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja kandmise ning nimekirjast kustutamise põhimõtetest ja nõuetest.⁹⁴

Komisjon kujundab oma seisukoha koosoleku töövormis 1. märtsiks või 1. septembriks, mille järel teeb MTA nimekirja kandmisest keeldumise koos aluse ja põhjendusega ühingule teatavaks tähtkirjaga 15. märtsiks või 15. septembriks. Kui ühing ei nõustu MTA otsusega, on tal vastavalt määrusele õigus esitada 30 päeva jooksul vaie. MTA positiivsest otsusest esitada ühing nimekirja kandmiseks ühingule teada ei anta ja seda ei näe määrus ka ette.

Komisjonile esitab MTA samal moel määruse § 5 järgi nende ühingute nimekirja, kellele soovib ta teha hoiatuse seaduse nõuetele mittevastamise tõttu ja nõuda puuduste kõrvaldamist. Hoiatused teeb MTA ühingule teatavaks 15. jaanuariks või 15. juuliks, andes võimaluse puudused kõrvaldada 15. veebruariks või 15. augustiks. Ühingute nimekirja, kes pole puudusi kõrvaldanud või on puudused osutunud MTA hinnangul kõrvaldamatuks, esitab MTA samuti komisjonile. Nimekirjast väljaarvamise otsuse teeb MTA ühingule teatavaks sarnaselt nimekirja kandmisest keeldumise protseduuriga ja selle vaidlustamise võimalustega. Määrus lubab vaide

⁹³ Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja koostamise komisjoni liikmete nimetamine. Rahandusministri käskkiri nr 225, 29.12.2010, muudetud käskkirjaga nr 159, 18.12.2012.

⁹⁴ Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamise asjatundjate komisjoni töökord, kinnitatud komisjoni poolt 27.02.2007.

esitada ka nimekirja mitteandmise otsuse peale. Ühing võib 1. maiks või 1. novembriks esitada ka ise taotluse nimekirjast kustutamiseks.

Vaide esitamise asemel võib ühing pöörduda vastavalt haldusmenetluse seadusele kohe halduskohtusse, nagu ka esitada kaebuse kohtule vait rahuldamata jätkuva vaideotsuse peale. 2013. aasta jaanuaris otsustas aga Riigikohus, et MTA otsus esitada ühing nimekirjast kustutamiseks ei ole haldusakt ega seetõttu kohtus vaidlustatav.⁹⁵ Järelikult kadus võimalus esitada ka vaie MTA otsuse peale isik nimekirjast välja arvata, mis välistab kohtumenetlusest kiiremaks, odavamaks ja lihtsamaks õiguskaitsevahendiks, aga ka halduse tõhusama enesekontrolli viisiks peetava vaidemenetluse.⁹⁶ HMS § 73 lg 2 järgi ei ole otsesõnu välistatud vaide esitamine ka VV korralduse peale, mida lahendaks sel juhul VV ise.

2013. aasta esimesest taotlemisvoorst ei vormistanudki MTA oma esialgseid otsuseid enam haldusaktina, vaid kättetoimetatava teatena, tuues ära nimekirja kandmiseks mitteesitamise või sealt kustutamise faktilised ja õiguslikud alused, ja selgitades, et vaatamata määruses sätestatule saab kohtupraktika tõttu edasises menetluses esitada ühing vaid oma seisukohti RM-ile ja VV-le, et need ei järgiks MTA ettepanekut, ning et kohtus saab vaidlustada alles VV korralduse.⁹⁷

VV korralduse kohtus vaidlustamine on samas raske olukorras, kus ühing jäetakse nimekirja kandmata, kuna nõuetekohast keelduvat haldusakti on raske määratleda. VV korraldus sisaldab vaid nimekirja arvatavate ja sealt kustutatavate nimesid, viitega MTA ettepanekutele ja neis sisalduvatele põhjendustele. Ühingu, kelle suhtes tehakse haldusakti andmisest keeldumise otsus, VV korralduses ei nimetata ja keeruline on öelda, milline menetlusosaline on siin haldusorgangi – kas lõpliku otsuse tegi siis RM või juba MTA. Kui haldusorganiks on siiski VV ja haldusaktiks VV korraldus, võib nimekirja kandmisest keeldumise otsuste näol olla olnud aastaid HMS-i järgi tegu tühise haldusaktiga, kuna sellest puudub nii akti adressaat (§ 63) kui ka põhjenduse osa (§ 56). Tegemist võib olla ka kehtetu haldusaktiga, kuna seda pole isikule kätte toimetatud (§ 61).⁹⁸

⁹⁵ RKHKo 3-3-1-70-12.

⁹⁶ Vene, E. Vaidemenetluse funktsioonide mõju menetlustoimingutele. *Juridica* 2005, nr 10, lk 708.

⁹⁷ Riigikohtu lahendist ja asjaoludest lähemalt kohtupraktika peatükis kaasuses Arstide Täiendkoolituse Fond.

⁹⁸ HMS RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 8.

Kuna määrus ei näe ette, et MTA edastaks RM-ile ka nende ühingute nimed, keda maksuhaldur ei soovita nimekirja kanda, võiks regulatsiooni põhjal väita, et menetlus lõpebki MTA teatega, mis peaks olema sel juhul iseseisvalt vaidlustatav. Teadaolevalt – kirj vahetusel on juurdepääsupiirang – on välja kujunenud aga praktika, et MTA esitab RM-ile siiski kõik soovitud. Samuti esineb niisugune praktika, et VV korralduse eelnõu seletuskirjas tuuakse ära nende nimekirja mittekantavate ühingute nimed, kelle taotluse soovitas asjatundjate komisjon rahuldada. Nii tunduvad eri ühingute osas asjaolud ja võimalused erinevad ning on selles kohtudki eri meelt, nagu nähtub peatükist Kohtupraktika kujunemine 2002–2013.

Autorile teadaolevalt plaanib VV muuta oma 1. juulist 2013 jõustuva korralduste vormistust ning need hakkavad sisaldama ka keeldumisi, misjärel muutuks arusaadavamaks küll, milline on haldusakt ja kes –organ, ent MTA otsuste või teadetege enam vaielda ei saa.

Menetluses on ebaselge ka RM-i roll – kui MTA teeb esmased menetlustoimingud ning esitab oma ettepanekud nimekirjamuudatusteks RM-ile, siis RM võib neid ka mitte järgida ja esitada VV-le teistsuguse eelnõu, kuna RM pole MTA ettepanekutega seotud. Määrus ei sätesta ka, et MTA esitaks RM-ile nende ühingute nimekirja, kelle suhtes ei tehta nimekirja kandmise ettepanekut. Nende suhtes lõppebki menetlus justkui MTA teatega,

Määrus ei vasta samuti küsimustele, kas ka RM ja VV peavad järgima haldusmenetluse põhimõtteid kas või uurimise ja ärakuulamise osas, aga ka hiljem põhjendamiskohustust, kui ja miks nad ei järgi MTA ettepanekut. Sätestatud ajagraafik ei jäta RM-ile täiendavaks menetluseks just palju võimalusi – MTA esitab oma ettepanekud 1. juuniks või 1. detsembriks, mistõttu jääb RM-ile jääb vähem kui kuu eelnõu ettevalmistamiseks, sest muudatused nimekirjas jõustuvad juba 1. juulist või 1. jaanuarist, kusjuures nii juunis kui detsembris on pühade perioodid.

Ühingu seisukohast vaadates võib nimekirja kandmise taotlusest kuni selle rahuldamiseni aega kuluda minimaalselt 5,5 kuud ja maksimaalselt 11,5 kuud. Viimast siis, kui taotleja hilineb näiteks päevaga 15. jaanuari või 15. juuli tähtajaga, mil tema taotlust menetletakse alles järgmise tähtpäeva saabumise järel. Nimekirjast välja arvamise menetlus vältab samuti üle aasta: enne ühingu esitamiseks nimekirjast kustutamiseks peab MTA määruse § 5 lg 1 järgi küsima ka selleks komisjoni soovitus, ehk kui näiteks soovitus küsitakse komisjoni veebruarikuisel koosolekul, tehakse hoiatus ühingule teatavaks 15. juuliks ning võimalik nimekirjast kustutamise ettepanek esitatakse komisjoni augustikuisele koosolekule, väljaarvamise nimekirjast 1. jaanuarist.

Pealtnäha kodanikusõbralik võimalus saada esmalt ära kuulatud vastates MTA hoiatusele ja saades ka komisjoni arvamuse peidab endas väga pingelist graafikut, kus põhjalik menetlus võib töötada hoopis ühingu õiguste tõhusa kaitse vastu. Näiteks võidakse ühingule anda määruse § 5 lg 2 alusel aega keset suve 15. juuliks saadetud hoiatusele vastata 15. augustini. 20. augustiks peab aga MTA esitama juba materjalid komisjonile, mis peaks sisaldama ka hoiatuse saanud ühingute vastuseid. Nii ei pruugi puhtfüüsiliselt kogu vahepeal saabunud teave komisjonini jõuda ja komisjon seega adekvaatselt oma ülesannet täita.

Ühe näitena 2013. aasta esimesest taotlemise tähtajast võib tuua SA Poliitikauuringute Keskus Praxis suhtes toimunud menetluse, kus ühing saatis tähtajaliselt vastuse hoiatusele 15.02.2013, kusjuures samal päeval saatis MTA välja juba komisjoni materjalid, kus ei sisaldunud ühingu antud lisainfo, vaid üksnes viide, et puudused on kõrvaldamata. Ühingult saadud vastust polnud MTA jõudnud läbi töötada veel ka komisjoni koosoleku ajaks 21.02.2013.⁹⁹

Pole ka haruldane, et haldusakti ei tehta nõuetekohaselt teatavaks, sest VV langetab lõpliku otsuse juuni ja detsembri viimastel istungitel jõustumisega järgmise kuu esimesest kuupäevast ja see avaldatakse Riigi Teatajas vahel veel paar päeva hiljem.¹⁰⁰ Nimekirjast kustutamise otsus toimetatakse ka ühingule kätte, ent emmaks-kummaks hetkeks on tema õigused juba mitu päeva või nädalat tagasi pöördumatult lõppenud ühegi võimaluseta otsust seni vaidlustada.

⁹⁹ Asjatundjate komisjoni 21.02.2013 koosoleku Lisa 3. [dropbox.com/s/9daofuiad0101wl/lisa%203%20kustutada%201.07.13.doc](https://www.dropbox.com/s/9daofuiad0101wl/lisa%203%20kustutada%201.07.13.doc).

¹⁰⁰ Näiteks RT III, 03.07.2012, 10 ja RT III, 05.07.2011, 12.

2. Soodustuste areng Eestis 1990–2012

Peatükk vaatleb esmalt valitsuste tegevuskavu ehk n-ö koalitsioonileppeid ja asjassepuutuvaid arengukavu, et tuvastada, kas ja mida on kavandatud teha kodanikuühiskonna suunal ning täpsemalt vabaihenduste maksusoodustusega. Teises alapeatükis tehakse ülevaade õigusliku regulatsiooni tegelikust kujunemisest samal perioodil, et võrrelda õigusloome vastamist poliitilistele eesmärkidele ning püüda lõpuks tuvastada seadusandja tahet uurimisobjekti ehk maksusoodustuse sihtrühma ja eesmärgi osas.

2.1. Poliitilised eesmärgid

Tänapäevases mõistes esimene koalitsioonilepe sõlmiti Eestis 1992. aasta 19. oktoobril Isamaa, Eesti Rahvusliku Sõltumatus Partei ja Mõõdukate vahel, kus ühe prioriteedina seisis tsiviilühiskonna taastamine.¹⁰¹ Maksumuudatusi tegi esimene valitsus arusaadavalt palju, sealhulgas jätkus soodustuste laiendamine tänases mõttes vabaihendustele ning annetustelt.

Aastatel 1995–1997 ametis olnud Tiit Vähi valitsused (Koonderakonna ja Maarahva Ühendus ning Keskerakond, hiljem Keskerakonna asemel Pensionäride ja Perede Ühendus ning Reformierakond) oma programmdokumentides ühiskonnakorraldust oluliselt ei puudutanud. Sellegipoolest jätkus soodustuste edasiarendamine, laias laastus pandi alus tänasele süsteemile ja algas juba ka selle süsteemi kriitika.

1997. aastast kaks aastat võimul olnud Mart Siimanni valitsus kinnitas oma tegevuskava sissejuhatuses, kui oluline on erinevate ühiskondlike rühmituste kaasamine kõigi oluliste riigielu probleemide lahendamisse.¹⁰² Annetuste soodustamist käsitleti kavas tervishoiupoliitika peatükis, kus plaan oli maksuseaduste muutmisega kaasata täiendavaid vahendeid nii vabatahtliku tervisekindlustuse kui ka sponsorluse kaudu.

Eesti Reformierakonna, Isamaaliidu ja Mõõdukate ehk kolmikliidu koalitsioonilepingus aastateks 1999–2002 ei kasutatud kodanikuühiskonna mõistet, ent rõhutati taas vajadust muuta valitsemine avatumaks, suurendada kodanike osalemist, koostööd huvirühmade ja valitsusväliste

¹⁰¹ Arjakas, K. Valitsuslepingud läbi aegade. Riigikogu Toimetised 2003, nr 7.

¹⁰² Valitsuse tegevuse põhieesmärkide kinnitamine 1997. ja 1998. aastaks RTI, 20.06.1997, 46, 766.

organisatsioonidega, samuti toetada külaliikumist.¹⁰³ Sarnased märksõnad sisaldasid juba enamiku tõsiseltvõetavate erakondade valimisprogrammides.¹⁰⁴ Kuigi otsest seost poliitiliste eesmärkide ja õigusloome vahel ei saa tuvastada, jätkusid viimases pidevad muudatused ja pigem soodustuste laiendamise suunas, ent peatselt algas ka jälle nende koomaletõmbamine, mida kirjeldab järgmine alapeatükk.

Valitsus avaldas peaminister Mart Laari isikus 1999. aastal toetust Eesti kodanikuühiskonna arengukontseptsiooni (EKAK) väljatöötamisele, lootes selle 2000. aastal Riigikogule esitada.¹⁰⁵ Tekkinud ideoloogilised vastuolud vabasektori enda sees viisid lõpuks nii kaugele, et Riigikogule jõuti ettepanekud üle anda alles 2001. aastal.¹⁰⁶

2002. aasta alguses võimule tulnud Reformierakonna ja Keskerakonna valitsuslepe midagi asjassepuutuvat ei sisaldanud, küll aga jõudis valitsusevahetusele vaatamata lõpule aastatepikkune EKAK-i koostamine ja selle heakskiitmine parlamendis sama aasta lõpul.¹⁰⁷ Lõppversiooni näol oli tegu väga suure ja erakondi mitterahuldava kompromissiga sotsiaalse ja liberaalse maailmavaate vahel, mis sai küll parlamendis 75 kohalviibijalt 52 poolthäält ja vastu polnud keegi ega ükski fraktsioon, ent hääletamata jättis märkimisväärne osa nii Reformierakonna kui Mõõdukate saalisviibivatest saadikutest. Rahul polnud ka vabatühendused, kuna EKAK-i lõppversioon oli n-ö Reformierakonna fraktsiooni koostatud.¹⁰⁸

Ent valmis EKAK sai ja sellisenagi oli dokument maailmas suhteliselt ainulaadne kokkulepe avaliku võimu ja kodanikualgatuse vastastikku täiendavatest rollidest ning koostöömise põhimõtetest avaliku poliitika kujundamisel ja teostamisel ning Eesti kodanikuühiskonna ülesehitamisel. Kontseptsioon sätestas kodanikeühenduste ja avaliku võimu koostöö üldise

¹⁰³ Kolmikliidu koalitsioonileping 1999–2002 www.valitsus.ee/et/valitsus/valitsuste-loetelu/41-mart-laar/eesi-reformierakonna-isamaaliidu-ja-moodukate-koalitsioonilepe-1999, (17.04.2013)

¹⁰⁴ Liiv, D. Avaliku võimu ja mittetulundussektori vahelised koostöökokkulepped: uued arengud, uued käsitlused. – Lagerspetz, M., Trummal, A., Ruutsoo, R., Rikmann, E., Liiv, D. Tuntud ja tundmatu kodanikeühiskond. Tallinn: Kunst 2003, lk 83.

¹⁰⁵ Laar, M. Ettekanne konverentsil “Ühiskond teelahkmel” 26.11.1999. valitsus.ee/et/valitsus/peaminister-ja-ministrid/andrus-ansip/peaministri-koned-ja-seisukohad/348/peaminister-mart-laari-ettekanne-konverentsil-. (10.05.2013)

¹⁰⁶ Ruutsoo 2012, *op. cit.*, lk 78.

¹⁰⁷ Eesti kodanikuühiskonna arengukontseptsioon. Riigikogu otsus. siseministerium.ee/30410, (17.04.2013)

¹⁰⁸ Ruutsoo 2012, *op. cit.*, lk 88.

kirjeldamise kõrval üheks konkreetseks eesmärgiks heategevust ja filantroopiat soodustava keskkonna loomise ning äri sektori kaasamise. Eesmärkide saavutamise ühe vahendina toodi välja kodanikualgatuse toetamist ja heategevust võimaldava maksupoliitika tutvustamine ja areng, elavdamaks äri sektori huvi mittetulundusliku tegevuse toetuseks.

EKAK-i loomise ajal 2001. aastal Riigikogu Kantselei tellitud uuring kodanikuühiskonna probleemidest ja perspektiividest Eestis kaardistas erinevate ühiskonnaliikmete ootusi ja arusaamu. Muuhulgas nimetati raportis vabasektori poolt probleeme maksuvabastuste protsessi keerukust ja pikkust, seadusandluse ebakvaliteetsust tunnistas intervjuus ka mitu poliitikut, viidates samas hirmule petiste ees, kui regulatsiooni lihtsustada. Vähest usaldust vabasektori ja avaliku võimu vahel mainiti veel korduvalt, ent uuringu järeldustes nimetati Riigikogu liikmete poolseks parlamentaarse arutelu üheks eelduseks maksusoodustuste laiendamist ning taotlusprotsessi lihtsustamist.¹⁰⁹

Mõni kuu pärast EKAK-i heakskiitmist 2003. aasta kevadel valimised võitnud Res Publica kinnitas koostööleppes Reformierakonna ja Rahvaliiduga, et asub EKAK-i toetama.¹¹⁰ Samas leppes deklareeriti valitsuse kultuuripoliitika ühe lähtekohana: “Maksuvaba sponsorluse ja annetuse piirmäärad peavad olema lihtsalt mõistetavad ja soodustama erakapitali kaasamist kultuuri ja spordi finantseerimisse.”¹¹¹ Esmakordselt määrati 2003. aastast ametisse regionaalminister, alguses Riigikantselei juures, 2004. aastast teise ministrina SiM-is. Tema haldusalasse jäi muuhulgas kodanikuühiskond ning EKAK-i elluviimine, sealhulgas avaliku võimu ja vabasektori ühiskomisjoni juhtimine ning tegevuskavade koostamine.

2005. aastal märkis regionaalminister Jaan Õunapuu Riigikogus olulise tähtsusega riikliku küsimusena Eesti kodanikuühiskonna arengu kontseptsiooni elluviimise ja kodanikuühiskonna arengu arutelul: “Maksusoodustuste ning annetamise süsteemi korrastamiseks on Rahandusministeerium algatanud tulumaksuseaduse muutmise, et täpsustada avalikes huvides tegutsevate organisatsioonide määratlemist. Nimetatud eelnõuga korrastatakse ühtlasi ka organisatsioonide, tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja kandmise aluseid. Täpsustamist vajab katusorganisatsioonide roll, mis seisneb ühelt poolt teatud

¹⁰⁹ Ruutsoo, R. jt. Kodanikeühiskonna edendamise strateegiad Eestis: probleemid ja perspektiivid. Uurimusraport. Tallinn: Riigikogu Kantselei 2001.

¹¹⁰ Ühenduse Vabariigi Eest - Res Publica, Eesti Reformierakonna ja Eestimaa Rahvaliidu koalitsiooni tegutsemise põhimõtted, lk 22 www.reform.ee/UserFiles/File/lepe_2003.pdf (17.04.2013)

¹¹¹ *ibid.*, lk 9.

ühiste huvide esindamises, aga kindlasti ka vastutuse võtmises esindatavate ees.”¹¹² 2005. aasta augustiks olid muude tegevuste seas ka tulumaksuseaduse muudatusettepanekud koostatud.¹¹³

Sama aasta aprillist Rahvaliidu asemel Keskerakonnaga koalitsioonis jätkanud Res Publica ja Reformierakonna uues leppes enam kodanikuühiskonna punkte ei kohta, kuid TuMS § 11 muudatused valmistati ette ja jõustati 2007. aastast. Sellega täideti mõned varasemad lubadused, RM ja parlament tegid eelnõu ettevalmistamisel koostööd ka vabariiklastega, ent EKAK-is lubatud maksukeskkonna soodustamise asemel muudeti Lasse Lehise hinnangul nimekirja pääsemise tingimusi lõppkokkuvõttes oluliselt rangemaks.¹¹⁴

2007. aasta valimiste järel sõlmitud Reformierakonna, Isamaa ja Res Publica Liidu ning Sotsiaaldemokraatliku Erakonna valitsusliidu programm aastateks 2007-2011 sisaldas kodanikuühiskonna ja riikluse peatükis mitmeid lubadusi kodanikuühiskonna tugevnemiseks, sealhulgas realiseerida Eesti kodanikuühiskonna arengukontseptsiooni seisukohad, viia läbi teavituskampaania informeerimaks kodanikke võimalusest annetada kodanikuühendustele ning täpsustada annetatavate summade tulumaksust mahaarvamise korda.¹¹⁵ Ehkki tegevuskava täitmise aruandes seisab nende, juba 2007. aasta III kvartaliks seatud eesmärkide, taga “täidetud”,¹¹⁶ ei ole võimalik leida, mida võeti ette tegevuse all “Kodanikeühendustele kehtivate maksusoodustuste kasutamise ja vajalikkuse analüüs” ja millistele tulemustele jõuti. Kui analüüs tõesti ka viidi läbi, pidi kehtiv kord osutama sobivaks, sest muudatusi regulatsioonis ei järgnenud.

2007. aastast jõustus esimene regionaalministri juhtimise all koostatud kodanikualgatuse toetamise arengukava aastani 2010, mis sisaldas EKAK-ist pärit meedet luua vabatahtlikku tegevust, annetamist ja filantroopiat soodustav keskkond. Tulemusteni ei jõutud – kui veel

¹¹² Riigikogu täiskogu stenogramm 20.01.2005 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1106208000#pk2000011651 (13.04.2013)

¹¹³ SiM. Ülevaade VV ja kodanikeühenduste esindajate ühiskomisjoni tööst Eesti kodanikuühiskonna arengukontseptsiooni rakendamisel august 2004 – mai 2005 www.siseministerium.ee/public/EKAKrakendamine2004_2005.rtf (17.04.2013)

¹¹⁴ Lehis 2012, lk 174.

¹¹⁵ Valitsusliidu programm 2007-2011 www.valitsus.ee/et/valitsus/valitsuste-loetelu/45-andrus-ansip/valitsusliidu-programm-2007-2011 (17.04.2013)

¹¹⁶ Valitsusliidu programmi 2007–2011 täitmine www.valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/valitsus/tegevusprogramm/valitsuse-tegevusprogramm/2008_12_30_VV_Tegevusprogramm_2007_2011_koduleht.pdf (17.04.2013)

arengukava 2009. aasta rakendusplaanis seisis tegevus “Tulumaksusoodustusega ühenduste nimekirja kui kaudse toetusmehhanismi funktsiooni täpsustamine ning kodanikuühiskonna toimimisele avaldatavate mõjude analüüsimine” ja sama aasta rakendusplaani täitmise aruandes seisis, et koostöös RM-iga jätkub seiskohtade kujundamine avaliku huvi ja heategevusliku mõistete üle,¹¹⁷ siis arengukava täitmise lõpparuanne raporteerib vaid vabatahtliku tegevuse vallas tehtust.¹¹⁸ Seega jäid kõik valitsuse eesmärgid annetamist ja filantroopiat soodustava keskkonna arendamisel aastatel 2007–2010 täitmata.

Järgmiseks valitsemisperioodiks ehk aastateks 2011–2015 sõlmitud Isamaa ja Res Publica Liidu ning Eesti Reformierakonna valitsusliidu programm kordas peatükis “Kodanike riik” kodanikuühiskonna tugevdamise olulisust, sealhulgas tagades kodanikuühendustele kindla rahastamise.¹¹⁹ Selleks plaaniti muuhulgas järjekordselt analüüsida tulumaksusoodustusega mittetulundusühenduste nimekirja pääsemise tingimusi. Sama tegevus peegeldus kodanikuühiskonna arengukavas 2011–2014. Kui varem seisis kavades eesmärgitu plaan korda täpsustada, siis nüüd lisati sisuline põhjendus, et kehtivas korras on heategevuslikkuse mõiste liiga kitsalt tõlgendatav, nimekirja koostamisel napib järjekindlust, tulumaksusoodustuse roll vajab analüüsi, nimekirja korrastamist.¹²⁰

2011. aastal sõlmitud valitsemisleppesse ilmus parteidevaheliste läbirääkimiste käigus ootamatult tulumaksusoodustuse ülempiiri alandamine 3196 eurolt 1920 euroni, mis seadustati juba mõni kuu pärast valimisi. Sellega piiratigi 2012. aastast veelgi soodustusi eraisikute annetustelt. Lisaks seisab tegevuskava samas punktis lause “järgime põhimõtet, et sotsiaalvajadusi rahastatakse kogutud maksudest, mitte maksude kogumatajätmisest.”¹²¹ Viimast võib tõlgendada põhimõttelise maksusoodustuste vastustamisena, mida kinnitas ka Riigikogu rahanduskomisjon keelduvas vastuses Vabaühenduste EMSL ettepanekule kaotada vähemalt

¹¹⁷ SiM. Kodanikualgatuse toetamise arengukava 2007-2010 2009. a rakendusplaani täitmise aruanne. www.siseministerium.ee/public/KATA_rkpl_2009_aruanne_.pdf (11.05.2013)

¹¹⁸ SiM. Kodanikualgatuse toetamise arengukava 2007–2010 täitmise lõpparuanne www.siseministerium.ee/public/KATA_lopparuanne.pdf (17.04.2013)

¹¹⁹ Valitsusliidu programm 2011–2015, lk 52 valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/valitsus/tegevusprogramm/valitsuse-tegevusprogramm/Valitsusliidu%20programm%202011-2015.pdf (17.04.2013)

¹²⁰ SiM. Kodanikuühiskonna arengukava 2011–2015, lk 11. www.siseministerium.ee/public/KODAR_VV_.pdf (17.04.2013)

¹²¹ *ibid.*, lk 2.

kõigi mahaarvamiste piirmäärade eelnenud ajast pärit 5% lagi annetuste mahaarvamisele.¹²² Kokkuvõttes olid 2011. aastal ametisse asunud valitsuse plaanid ja hoiakud kõigi seniste kõrval kõige täpsemad, ent maksusoodustuste osas väga vastuolulised.

Kuigi valitsuse tegevusprogrammis nimetatud järjekordse analüüsi tähtaega ehk 2012. aasta viimast kvartalit ei suudetud pidada,¹²³ sai rahandusministeerium töö ja ettepanekud seadusemuudatusteks valmis 2013. aasta märtsis ja esitas selle koos konkreetsete ettepanekutega valitsuskabineti nõupidamisele laiapõhjalise seisukoha kujundamiseks, mis viib tõenäoliselt taas tulumaksuseaduse muutmiseni.¹²⁴

2.2. Õigusliku regulatsiooni kujunemine

Alapeatükk annab ülevaate regulatsiooni kujunemisest esmalt ühe plokina 1990ndatest aastatest, mil muudatusi tehti vähem, ja seejärel tinglike perioodide kaupa, mil toimusid olulisemad muudatused. Järgneva eesmärk on tuvastada seadusandja tahet, muuhulgas selles osas, mida võis seadusandja mõelda avalikes huvides ja heategevusliku tegutsemise all. Ehkki seletuskirjad, ministri või juhtivkomisjoni esindajate kõned, rääkimata üksikute parlamendiliikmete seisukohtadest ei saa olla õiguse tõlgendamise esmaseks allikaks, on need võimaluseks mõista konteksti ning kinnitada või kõrvaldada muude allikate analüüsil tekkinud tõlgendusi või kahtlusi.¹²⁵

2.2.1. 1990ndate aastate algus

Juba 1990. aastate päris alguses maksusüsteemi üles ehitades käsitleti parlamendis vabaühenduste soodustuste teemat nii üksikisiku tulumaksu seaduse kui ettevõtte tulumaksu seaduse eelnõude menetlemisel. Esimeses plaaniti kehtestada võimalus arvata maksustatavast tulust maha annetused Eesti Vabariigi Ülemnõukogu Presiidiumis, Eesti Vabariigi Valitsuses registreeritud fondidele, loomeliitudele, usuühingutele ja nende ühendustele. Menetluse käigus arutleti muuhulgas, kas soodustust saab ka spordiorganisatsioonidele ning teises riigis toimunud

¹²² Riigikogu rahanduskomisjon. Kiri nr 26 (1) 4.07.2012.

¹²³ Riigikantselei. VV tegevusprogrammi täitmine. www.valitsus.ee/et/valitsus/tegevusprogramm/tegevusprogrammi-taitmine (17.04.2013)

¹²⁴ Neist lähemalt halduspraktika alapeatükis Kokkuvõtte probleemidest.

¹²⁵ Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. *Juridica* eriväljaanne 2001, lk 7. Viitega Saksamaa konstitutsioonikohtule.

maavärinaohvrite fondi annetamisel, samuti kuidas nimetada seaduses täpselt erinevaid usulisi ühinguid.¹²⁶

Eelnõule esitati täienduseettepanekuid nagu näiteks vabastada tulumaksust ka muuseumidele tehtavad annetused ning seada mahaarvamistele piirmäär 10%, kuid majanduskomisjon ei toetanud ettepanekuid, leides, et süsteemi pole võimalik kontrollida ja kodanik võib annetada pärast tulumaksu tasumist. Muuhulgas leidis Ivar Raig, et ettepanek teeks suures osas üksikisiku tulumaksu kehtestamise mõttetuks. Ülemnõukogu ei toetanudki ettepanekuid ning kogu annetuste osa jäi seadusest välja.¹²⁷ 1991. aastal jõustunud seaduses seisis lõpuks hoopis, et ettevõtlusega tegelev üksikisik ei saa maksustatavast tulust ei saa maha arvata “kulutusi parteidele, ühiskondlikele liikumistele, poliitilistele üritustele; materiaalse abi väljamakseid; kulutusi isikutele ja nende gruppidele kingituste tegemiseks, reisideks, vastuvõttude ja meelelahutuste (jahipidamine, kalapüük, lõbusõit jms) korraldamiseks.”¹²⁸

Ettevõtted võisid aga brutokasumist enne maksustamist maha arvata annetused Eesti Vabariigis tegutsevatele juriidilistele isikutele, välja arvatud ettevõtted, kuid mitte rohkem kui 5% ettevõtte brutokasumist.¹²⁹ Rahandusministri määrus “Ettevõtte tulumaksu arvutamise ja eelarvesse maksmise juhendi kohta” täpsustas, et annetused peavad olema tehtud Eesti Vabariigi Ülemnõukogu Presiidiumis ja Eesti Vabariigi Valitsuses registreeritud fondidele, loomeliitudele, kirikule ja usutühingutele ning nende ühendustele viie protsendi piires ettevõtte brutokasumist.¹³⁰ Mõne aja pärast tõusis piirmäär 15 protsendini.¹³¹ Eraldi küsimusena käsitleti parlamendis otsust vabastada kirik pea kõigist maksudest, mis lükati tagasi.¹³²

1991. aasta kevadel arutati ülemnõukogus valitsuse ja Eesti Panga infotunnis muuhulgas ka maksusoodustuste küsimusi loomeliitudele ja nendele kuuluvatele ettevõtetele, kuna NSVL-is

¹²⁶ Eesti Vabariigi Ülemnõukogu istungi stenogramm 22.08.1990 www.riigikogu.ee/index.php?rep_id=9786950&uni=14 (17.04.2013)

¹²⁷ Eesti Vabariigi Ülemnõukogu istungi stenogramm 10.10.1990 www.riigikogu.ee/index.php?rep_id=9786950&uni=18 (17.04.2013)

¹²⁸ Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadus RT 1990, 14, 151.

¹²⁹ Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadus RT 1991, 36, 446.

¹³⁰ Ettevõtte tulumaksu arvutamise ja eelarvesse maksmise juhendi kohta RT 1991, 20, 254.

¹³¹ Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadus RT 1991, 36, 446.

¹³² Eesti Vabariigi ülemnõukogu stenogramm 15.10.1991 www.riigikogu.ee/index.php?rep_id=9786950&uni=54&op2 (17.04.2013)

olid president Mihhail Gorbatšovi ukaasiga nad kõigist maksudest vabastatud. Rahandusministri asetäitja Antti Vinnal selgitas, et 1991. aastast kehtima hakanud maksuseaduste järgi kuulus maksustamisele vaid loomeliitude majandustegevuse kasum, samuti olid 5% ulatuses annetaja brutokasumist maksuvabad loomeliitudele tehtavad annetused. Lisaks oli RM kehtestanud maksusoodustusi üksikutele organisatsioonidele nagu Kunstnike Liidu ja Teatriliidu ettevõtted. Maksusoodustusi arutas üksikhaaval läbi vastav komisjon. Küsimuse loomeliitude üksikliikmete tulumaksust vabastamise võimalustest suunas Vinnal konkreetse linna või maakonna valitsusele, kuna üksikisiku tulumaks oli nende põhilisi tuluallikaid.¹³³

1994. aastast jõustunud Tulumaksuseadus sätestas § 5 isikute ringi, kelle tulu ei maksustata tulumaksuga: mittetulundusühingud ja -liidud ning muud mittetulundusorganisatsioonid, kelle vara või tulu ei jaotata organisatsiooni liikmete vahel. Nende organisatsioonide nimekirja kinnitas VV. Seaduse § 19 lubas nimekirja kantule tehtud annetused maha arvata maksustatavatest tuludest kuni 10% pärast teisi lubatud mahaarvamisi, milleks olid toona ettevõtluskulud, amortisatsioon ja põhivaraga seotud kulud.¹³⁴ Tulumaksuga maksustamisest said vabastuse ka § 5 lg 1 p 3 järgi invaliidide ühingute tootmisettevõtted, kus vähemalt 50% töötajatest on invaliidid, mida võib tänases mõistes pidada sotsiaalse ettevõtluse toetamiseks. Viimast sätet muudeti juba mõni kuu pärast jõustumist nii, et vastavate tootmisettevõtete nimekirja kinnitas edaspidi sotsiaalminister.

Aastatel 1994–1995 muudeti TuMS-i korduvalt, sh soodustuste ja nimekirja osa. Näiteks täpsustati, et ei maksustata ka sisseastumismakse ja liikmemakse ning annetusi, ent maksustatavaks jäi ka nimekirja kuuluja ettevõtlustulu, “mis otseselt ei seonu tema põhikirjalise tegevusega”. Samuti lisati, et ei maksustata ka annetusi, mida saavad riigi- ja kohaliku omavalitsusüksuse kultuuri-, spordi-, haridus-, tervishoiu- ja sotsiaalhoolekandeesutused, ning neile tehtavaid annetusi sai ka maksustatavast tulust maha arvata.

2.2.2. 1996–1999

1996. aastast lisati seadusse valdkonnad, mil tegutsejad kantakse VV nimekirja: mittetulundusühingud ja -liidud ning sihtasutused, kelle tegevuse eesmärgiks on teaduse, kultuuri, hariduse, spordi, tervishoiu, sotsiaalhoolekande, loodushoiu, koguduste ja usuühingute

¹³³ Eesti Vabariigi ülemnõukogu stenogramm 12.03.1991 www.riigikogu.ee/index.php?rep_id=9786950&uni=34 (17.04.2013)

¹³⁴ TuMS RT I 1993, 79, 1184.

toetamine. Ettevõtlustulu maksustamisel jäeti välja senine hämar tingimus “mis otseselt ei seonu tema põhikirjalise tegevusega” ning maksustatavaks jäi edaspidigi igasugune ettevõtlustulu. Isikute ringi, kellele tehtud annetused kuuluvad mahaarvamisele, lisati ka kaitsealad; samuti anti nimekirja kuulujaile õigus arvata oma maksustamisperioodi tulust maha kuni 10% ulatuses enda omandis olevate kultuurimälestiste või kaitstavate loodusobjektide hooldamiseks ja restaureerimiseks tehtud kulud.¹³⁵

1996. aasta keskpaigast jõustus nimekirja kandmise taotlemiseks eraldi kord.¹³⁶ Esmakordselt kehtestati üldjoontes siiani kehtivad põhitingimused: näiteks nägi määruse § 2 ette, et nimekirja kantakse ühingud ja sihtasutused “kelle tegevuse eesmärk on heategevuslik teaduse, kultuuri, hariduse, spordi, tervishoiu, sotsiaalhoolekande, loodushoiu, koguduste ja usuühingute toetamine avalikes huvides”. Samuti lisati tänagi tuttavad lisatingimused nagu keeld jagada vara ja tulu liikmetele ja seotud isikutele, vara kasutamine likvideerimise järel, piirangud haldus- ja palgakuludele ning ettevõtlustuludele. Toonast korda eristas tänasest peamiselt see, et nimekirja kinnitati VV poolt uuesti igal aastal ehk tuli ka seal püsimiseks uus taotlus esitada.

Erilist aimu VV eesmärkidest uute mõistete sissetoomisel eelnõu seletuskiri ei anna, kooskõlastuskirjas tundis justiitsministeerium pigem muret, kuidas mõistetakse ettevõtluse tähendust; välisministeeriumi soovile täpsustada avalikes huvides tegutsemist vastas RM, et loetletud valdkonnad ning vara ja tulu jagamise piirangud on piisavaks abiks mõiste sisustamisel.¹³⁷

Tulumaksuseaduse järjekordse muudatusega ei loetud 1997. aastast mittetulundusühingu ja sihtasutuse maksustatava tulu osaks enam ka krediidiastutuste makstavaid intresse, kuid erinevalt esitatud ettepanekutest jäi veel maksustatavaks ka nimekirja kantud organisatsioonide väärtpaberitelt ja põhikirjalisest majandustegevusest saadav tulu.

3. veebruaril 1997 nõudsid mitu nimekirja kandmata jäänud vabariiklast (Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liit, Eesti Inimõiguste Instituut, Jaan Tõnissoni Instituut ja Eesti Instituut) valitsuselt nimekirja kinnitava otsuse ülevaatamist, kuna sinna polnud kantud

¹³⁵ TuMS-i muutmise seadus RT I 1995, 90, 1587.

¹³⁶ Tulumaksuga mittemaksustatavate mittetulundusühingute ja -liitude ning sihtasutuste nimekirja koostamise korra kinnitamine RT I 1996, 48, 946. VV määrus.

¹³⁷ Rahandusministeerium. Seletuskiri VV määruse “Tulumaksuga mittemaksustatavate mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamise kord” juurde. 24.05.1996.

paljusid organisatsioone, kelle tegevus vastas pöördujate arvates nõuetele, ega olnud neile ka keeldumisest teatatud. Samuti soovitati kaasata taotluste läbivaatamise menetlusse mittetulundusühingute ja nende liitude esindajad. 24. märtsil 1997 pidi rahandusminister Mart Opmann vastama Riigikogu ees selleteemalisele Aap Neljase, Tiit Kábini, Toivo Jürgensoni, Enn Tarto ja Daimar Liivi arupärimisele. Opmann kinnitas tehtud vigu mõne pöördunud organisatsiooni suhtes ja ka plaani aasta varem kehtestatud korda juba lihtsustada, “et nad ei peaks mitte järgmisel aastal piltlikult öeldes läbi tegema kogu kadalippu” ehk lõpetada iga-aastane uuesti taotlemine. Samuti vahendas Opmann Maksuameti peadirektori Kalev Järvelille plaani moodustada 1997. aastal komisjon, kuhu oleks kaasatud katusorganisatsioonide esindajad.¹³⁸

Mõni nädal hiljem pidi rahandusminister selgitama taas arupärimisele vastates, et ametiühingud ei tegutse tema hinnangul avalikes huvides ega peaks nimekirja kuuluma. Teiseks küsiti parlamendis, kas ametiühingute liikmemaksud võiksid olla eraldi maksustatavast tulust mahaarvatavad, millise küsimuse edasise arutamiseks oli rahandusminister nõus.¹³⁹

Ka 1999. aastal pidi rahandusminister selgitama Enn Tarto arupärimisele vastates üsna detailselt regulatsiooni eesmärki ja aluseid.¹⁴⁰ Tarto üheks küsimuseks oli, kas näiteks poliitvangide ühing tegutseb oma liikmete või avalikes huvides. Rahandusminister Siim Kallas kinnitas, et loomu poolest sotsiaalhoolekande ühinguna sobivad invaliidide ja sõjaveteranide ühingud nimekirja. Sama kinnitas Kallas ka spordiühingute kohta, ent arvas samas, et kalameeste ja jahimeeste ühingud on loodud oma liikmete huvides ega teeni suurt avalikku hüve. Erakondade nimekirja kandmist pidas Kallas põhjendatuks. Liis Klaari küsimusele vastates käsitleti ka mittetulundusühingu majandustegevust, kus Kallas pidas raskeks tõmmata piiri “õilsa ja mitte õilsa majandustegevuse vahel”.

1999. aasta 1. juulist jõustus võimalus arvata Eestis registreeritud erakondadele tehtud annetusi maksustatavast tulust maha eraisikutel 50 000 ja juriidilistel isikutel 100 000 krooni ulatuses.

¹³⁸ Riigikogu täiskogu stenogramm 24.03.1997 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=859208400 (17.04.2013)

¹³⁹ Riigikogu täiskogu stenogramm 5.05.1997 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=862833600 (17.04.2013)

¹⁴⁰ Riigikogu täiskogu stenogramm 8.11.1999 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=942066000#pk2000006104 (17.04.2013)

Samuti lisati erakonnad TuMS § 5 loetellu, kelle tulused ei maksustata.¹⁴¹ Loetelu jõudis enne 2000. aastat täieneda veel ka avalik-õiguslike ülikoolide ja erakoolidega, tagasiulatuvalt 1999. aasta jaanuarist jõustati aasta lõpus muudatus, millega ei maksustata Vabariigi Presidendi Kultuurirahastu antud toetusi ja rahastule tehtud annetusi sai ka maha arvata.¹⁴²

2.2.3. 2000–2006

Rahandusministri 1997. aastal mainitud plaan sai osaliselt teoks, kui 2000. aastal jõustus tulumaksuseaduse uus terviktekst.¹⁴³ Sellega toodi nimekirja kuulumise kriteeriumid VV määrusest TuMS-i paragrahvi 11, mille järgi kantakse nimekirja “mittetulundusühing (välja arvatud mittetulundusühistu) ja sihtasutus, mille tegevuse eesmärgiks on heategevuslik teaduse, kultuuri, hariduse, spordi, korralduse, tervishoiu, sotsiaalhoolekande, loodushoiu, vähemusrühvuste kultuuriautonomiamis või kirikute, koguduste või usuühingute toetamine avalikes huvides”. Algne sõnastus ei sisaldanud korralduse valdkonda, mis lisati tagasiulatuvalt jõustatud seadusega pool aastat hiljem.¹⁴⁴ Nimekirja kandmata loeti tulumaksusoodustusega ühinguteks kirikute, koguduste ja koguduste liitudesse kantud ühinged ning erakonnad. Seaduseelnõu seletuskirja järgi sai nimekirja kandmise põhikriteeriumiks avalikes huvides tegutsemine ning nimekirja kuulumine sai kolm aastat pärast vastavat ideed püsivaks ja seda ei pidanud enam igal aastal uuesti taotlema.

Lasse Lehis kommenteeris sätet, mille kohaselt ei kanta nimekirja mittetulundusühingut ja sihtasutust, mille põhitegevuseks on ettevõtetus või mis kasutab ettevõtlustulu põhikirjavälisel eesmärkil kui “üldse väheusutatavat olukorda, et mõni selline MTÜ nimekirja kandmise taotluse esitab” ning et nagunii on selline tegevus vastuolus mittetulundusühingute seadusega.¹⁴⁵

Eelnõu menetluse avalikus arutelus soodustuse aluseid sisuliselt ei käsitletud, mõnevõrra puudutati ametiühingute temaatikat, samuti presidendi kultuurirahastusse annetatu ja sealt väljamakstu maksustamist, milline muudatus tehti eraldiseisvalt 1999. aastal. 2000. aastast

¹⁴¹ Erakonnaseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seadus RT I 1999, 27, 393.

¹⁴² Tulumaksuseaduse §-de 9 ja 19 täiendamise seadus RT I 1999, 101, 902.

¹⁴³ TuMS RT I 1999, 101, 903.

¹⁴⁴ Tulumaksuseaduse muutmise seadus RT I 2000, 58, 377.

¹⁴⁵ Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus 2000, lk 165.

muudeti ka nimekirja koostamise korda, peamiselt tehti tehnilisi muudatusi, ent lisati ka uusi nõudeid.¹⁴⁶

2000. aastast kadus hulk vahepeal tehtud erandeid nagu erakondadele tehtud annetuste mahaarvamise helde piirmäär, või erakoolidele ja presidendi kultuurirahastusse annetamine, aga nimekirja kantuile lisandusid maksuvabade kulude erandid – teha teisele tulumaksusoodustusega ühingule kingitusi ja annetusi ning väljamakseid seoses külaliste või äripartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või kultuurilise teenindamisega.

Uues paragrahvis 27 sätestati esmakordselt kingituste, annetuste ning ametiühingute sisseastumise- ja liikmemaksude mahaarvamiste piirmäärad. Ametiühingukuludele jäi laeks 2%, kõik kokku langetati 5 protsendile. § 49 lg 5 seadis ka juriidiliste isikute annetuste laeks 2% palgafondist, mille sekka loeti ametiühingutele tehtud annetused ning kulutused seoses külaliste või äripartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või kultuurilise teenindamisega. See 2% piirang kehtis ka nimekirja kuulujatele. Kuna Lasse Lehise järgi ei ole § 49 eesmärgiks mitte kingi tegija kulude, vaid kingi saaja tulude (pöörd)maksustamine ja pole määravat tähtsust asjaolul, kas kingituste tegemine oli ettevõtlusega seotud,¹⁴⁷ siis on juriidiliste isikute annetused ainus tululiik, mida vabauhendustel sisuliselt maksustatakse.

2001. aastast jõustusid juba parandatud sätted, mis lisasid nimekirja kantuile soodustusi. Nende järgi ei maksustatud tulumaksusoodustusega ühingu (v-a erakonna) poolt põhikirjalistel eesmärkidel füüsilistele isikutele tehtud kingitusi ja annetusi suhteliselt sarnaselt tänasele regulatsioonile: toimetulekuks, noorte- ja spordilaagri meeneid (maksuvaba hinna tõus 250 kroonilt 500-le), sh ametiühingute korraldatute. § 49 kehtestatud maksuvabadele piirmääradele lisati uusi protsendivalemeid, millega eristati annetuste ja vastuvõtukulude maksuvabad piirmäärad ning tõsteti ettevõtete annetuste piirmäära kahelt protsendilt palgafondist viiele.¹⁴⁸ Riigikogu menetluses tekitas peamiselt küsimusi taas erakondade soodustuste muutmise.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Vabariigi Valitsuse 11. juuni 1996. a määruse nr 162 „Tulumaksuga mittemaksustatavate mittetulundusühingute ja -liitude ning sihtasutuste nimekirja koostamise korra kinnitamine“ muutmise RT I 1999, 59, 615.

¹⁴⁷ Lehis 2012, lk 216.

¹⁴⁸ TuMS-i muutmise seadus RT I 2000, 102, 667.

¹⁴⁹ Riigikogu täiskogu stenogramm 06.12.2000 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=976100400#pk2000007263 (13.04.2013)

2001. aastal menetleti põgusalt Keskerakonna liikmete poolt ja väidetavalt ametiühinguorganisatsioonide initsiatiivil algatatud eelnõu, mille jõustumisega käsitletuks ka ametiühingud tulumaksusoodustusega mittetulundusühingutena sarnaselt erakondadega. Sisuliseks eesmärgiks oli saavutada maksuvaba toimetulekutoetuse maksmise võimalus. Seadus jäi vastu võtmata.¹⁵⁰

2002. aastast sätestati §-s 27 tänaseni kehtiv kord, et mahaarvamisele ei kuulu kingituse ja annetusena osutatud teenused, ent kingitused ja annetused võivad olla ka mitterahalises vormis.¹⁵¹ Juriidilised isikud said seitsaati teha maksuvabalt annetusi ka riigi või kohaliku omavalitsusüksuse teadus-, kultuuri-, spordi-, haridus- või sotsiaalhoolekandetasutusele või kaitseala valitsejale. 2002. aasta aprillis jõustus tagasiulatuvalt aasta algusest juba kogu § 49 asendav tekst: eelmise lause loetellu lisandusid haiglat pidavad isikud. Juriidiliste isikute maksuvabaks piirmääraks lisati 3% palgafondi kõrvale ka võimalus arvestada selleks 10% möödunud aasta kasumist ning vastuvõtukulude piirmäär eristati nimekirja kantute annetustest, aga säilitati seos ametiühingutele tehtavate annetustega.¹⁵² Sama eelnõuga viidi sisse suurem muudatus, seades uue sättega § 28² sisse füüsilistele isikutele kõigi mahaarvamiste lae, milleks sai 100 000 krooni, kuid mitte rohkem kui 50% tulust, kuid säilitati ka 5% lagi annetuste mahaarvamiseks.

1. jaanuarist 2004 ei loetud §-s 11 erakondi enam tulumaksusoodustusega mittetulundusühinguteks nimekirja kandmata, samal ajal täiendati § 27 loetelu erakonnaga, ehk säilis maksusoodustus erakondadele annetajatele. Kehtetuks tunnistati § 49 lg 7, mille alusel ei maksustatud seni tulumaksuga ametiühingute registrisse kantud isiku poolt tehtud kulutusi seoses noortelaagrite korraldamisega ning noorte tervistava puhkuse ja vaba aja veetmise projektidega. Välja jäeti ka juriidiliste isikute maksuvabade annetuste võimalus ametiühingule. Mõne aasta eest seatud 100 000 kroonist lage kõigile mahaarvamistele vähendati kaks korda.¹⁵³

¹⁵⁰ Eelnõu 687 SE menetlus Riigikogus www.riigikogu.ee/?page=eelnou2&op=ems2&eid=687&assembly=9&u=20130421203351 (13.04.2013)

¹⁵¹ TuMS-i ja SMS-i muutmise seadus RT I 2001, 91, 544.

¹⁵² TuMS-i muutmise seadus RT I 2002, 41, 253.

¹⁵³ TuMS-i jt seaduste muutmise seadus RT I 2003, 88, 587.

1. jaanuarist 2005 täienes § 11 lg 4 nimekirja kantute või taotlejate seas nende isikute ring, kellele ei kehti keeld toetada ka oma liikmeid. Senistele sotsiaalhoolekande toetamise ja puuetega inimeste ühingutele lisati loomeliidud.

2.2.4. 2007–2012

Viimaste siiani kõige ulatuslikumate muudatustega nimekirja koostamise tingimuste osas asendati 2007. aastast § 11 kogu tekst¹⁵⁴. Oluliselt muudeti nimekirja kandmise peamisi tingimusi: loobuti ammendavast tegevusvaldkondade loetelust ning jäeti alles iseloomustavad tingimused: 1) ühing tegutseb avalikes huvides; 2) ühing on heategevuslik, see tähendab pakub sihtrühmale, mille toetamine tuleneb tema põhikirjast, kaupa või teenust peamiselt tasuta või muul kasumit mittetaotleval viisil või maksab sihtrühma kuuluvatele isikutele toetust.

Varasemas lõikes 5 sisaldunud tingimusi, milliste esinemisel ei kanta ühingat nimekirja, täpsustati ja täiendati põhjalikult. Suurt tähelepanu pöörati välistavale tingimusele “ettevõtlus põhitegevusena”, või kui ühing kasutab ettevõtlustulu põhikirjavälistel eesmärkidel. Ettevõtluse mõiste sisustati enam kui poolena ühingu tuludest, välja arvatud juhul, kui ettevõtlustulemist vähemalt 90% kasutatakse avalikes huvides. See säte lubab arvata, et nimekirja sobib ka osaliselt erahuvides tegutsev ühing. Ettevõtlustulude ja –kulude arvestuse esitavad nimekirja liikmed vormil INF 9. Lubatud tegevustena, mida ei käsitata ettevõtlusena, loetleti lg 6 põhikirjaliste eesmärkide täitmisega otseselt seotud tegevused (näiteks trükiste väljaandmine, koolitus, teabevahetus, ürituste korraldamine); tegevus sihtsotstarbeliste annetuste realiseerimisel, heategevusliku loterii, oksjoni vmt käigus annetuste kogumist ning põhikirjalise tegevusega kaasnevat finantstulu saamist.

Uue tingimusena keelati asutaja või annetaja kauba või teenuse reklaamimine või sihtrühma kuuluva isiku kutsealase tegevuse või ettevõtluse soodustamine (lg 4 p 4), välja arvatud juhul, kui ühing osutab reklaamiteenust lepingu alusel turuhinnaga (lg 5). Suhteliselt sarnast eesmärki täidab ka lisatud lg 4 p 8, mille järgi ei kanta nimekirja kutseorganisatsiooni, ettevõtluse toetamise organisatsiooni, ametiühingut või poliitilist ühendust.

¹⁵⁴ TuMS-i jt seaduste muutmise seadus RT I 2006, 28, 208.

Eelnõu menetlus Riigikogus vältas pisut üle kahe kuu, mille käigus algset eelnõu oluliselt ei muudetud.¹⁵⁵ Menetluse käigus tegid näiteks opositsioonilised Sotsiaaldemokraatliku erakonna ja Isamaaliidu fraktsioonid ettepaneku § 11 üldse mitte muuta, mis ei leidnud rahanduskomisjoni toetust.¹⁵⁶ Heaks kiideti aga komisjoni tehtud ettepanek lisada lg 2 p 2 lause lõppu osa “või maksab sihtrühma kuuluvatele isikutele toetust” laiendamaks heategevuslikkuse mõistet. Praktikas sai just see aga MTA peamiseks aluseks heategevuslikkuse hindamisel nagu selgub järgmisest peatükist Halduspraktika kujunemine 2007–2013. Samuti sai eelnõu just Riigikogus täienduse lg 2 p 3 osas, kus laiendati oma liikmeid toetada lubatud sotsiaalhoolekandega tegelevate ühingutele ringi tingimusega “ega juhul kui seotud isik kuulub ühingu toetatavasse sihtrühma ega saa võrreldes teiste sihtrühma kuuluvate isikutega täiendavaid hüvesid ega soodustusi”.

Kümme aastat pärast vastava idee väljakäimist lisati menetlusse lõpuks ka uue osalisena asjatundjate komisjon, kellelt küsib VV enne otsuse tegemist soovitus ja kelle moodustamise kord ning töökorraldus kinnitati VV määrusega.¹⁵⁷ Eelnõu seletuskirjas sõnastati loodava asjatundjate komisjoni eesmärk kui “õiglasema lahendi tagamine /.../ määrates kindlaks, kas ühing tegutseb avalikes huvides heategevuslikel eesmärkidel.” Uutest nimekirja kandmise tingimustest olulisimana märgiti seletuskirjas tegutsemine eeskätt avalikes huvides, millist mõistet hakkavad sisustama komisjoni liikmed. Heategevuslikkuse mõiste juures jäadi seletuskirjas eelnõu enda sõnastuse juurde ega avata tingimuse eesmärki täpsemalt.

Ühingu halduskulude mõistliku piirangu juures märgitakse veel korra heategevuse mõistet, eesmärgiga vältida praktikat, kus nimekirja kandmiseks esitavad avalduse ka sellised ühinged, kes pakuvad oma sihtrühmale teenuseid turuhinnaga ning kelle töötajate palgatase on kõrgem äriühingutes makstavast palgast, lisades, et selline lähenemine ei ole kooskõlas maksusoodustuse eesmärgiga – tegemist peab olema heategevuse eesmärgil tegutseva ühinguga.

Eelnõu esimesel lugemisel ei andnud rahandusminister Aivar Sõerd kuigivõrd aimu ministeeriumi eesmärgist avaliku huvi ja heategevuslikkuse mõistete sisustamisel, küll aga kordas üle komisjoni rolli kui spetsialistidest koosnevana sisulise hinnangu andja ühingu

¹⁵⁵ Eelnõu 863 SE menetlus Riigikogus www.riigikogu.ee/?page=eelnou2&op=ems2&eid=863&assembly=10&u=20130302194806 (13.04.2013)

¹⁵⁶ Riigikogu rahanduskomisjon, istungi protokoll nr 161 2.06.2006.

¹⁵⁷ Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamise kord ning asjatundjate komisjoni moodustamise kord ja töökorraldus RT I 2006, 61, 464.

tegutsemisele avalikes huvides, kuna maksuhalduril on seda hinnangut raske anda.¹⁵⁸ Pikemalt vaieldi esimesel lugemisel, nagu pea iga kord, kas erakonnad ja loomeliidud tegutsevad avalikes huvides või mitte.

Eelnõu teisel lugemisel sisulist arutelu peaaegu polnud, käsitleti ja hääletati vaid paari muudatusettepanekut, näiteks mitte sätestada nimekirja kantute poolt TuMS § 49 füüsilistele isikutele antavale toimetulekutoetusele piirmäära, et oleks võimalik kergemini näiteks heategevusürituste hädalistele vahendeid korjata. Ettepanek ei leidnud toetust ja maksuvabastus kehtestati Statistikaameti viimaste andmete kohase leibkonnaliikme kuukeskmise väljamineku ulatuses kalendrikuu kohta.¹⁵⁹

Riigikogu menetluse käigus ei jäänud TuMS 11 lg 4 p 8 loetellu eelnõus sisaldunud “huviklubi” ühinguüübina loendis, keda mingil juhul nimekirja ei kanta. Teisel lugemisel viitas rahanduskomisjoni esindaja, et seda tehti spordiorganisatsioonide soovil, kes kartsid vastasel juhul endi välistamist nimekirjast.

Praktikas sai kõige koormavamaks muudatuseks TuMS § 11 lg 3 p 2 uus nõue, mille järgi tuleb ühingu lõpetamise korral anda pärast võlausaldajate nõuete rahuldamist alles jäänud vara üle nimekirja kantud ühingule või avalik-õiguslikule juriidilisele isikule. Seni kehtis nõue anda vara üle vaid samalaadse eesmärgiga ühingule. MTA tõlgendas praktikas sätet nii, et vastav kohustus peab sisalduma ühingu põhikirjas, mis nõudis kõigilt nimekirja kuulujatelt põhikirja muutmist. Osad seda ei teinud ja 2008. aasta jaanuarist arvati nimekirjast välja 165 ühingu suuresti just sel põhjusel.

Pärast 2007. aastal jõustunud muudatusi saabus tulumaksusoodustuste korras paariks aastaks rahu, kuid 2008. aastal teatas Euroopa Komisjon Eesti suhtes algatatud rikkumismenetluses, et Eesti peab lõpetama teiste liikmesriikide vabähenduste diskrimineerimise, kuna maksusoodustused on ette nähtud vaid Eestis registreeritud ühingule annetades.¹⁶⁰ Kord rikkus

¹⁵⁸ Riigikogu täiskogu stenogramm, 05.04.2006 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1144231200#pk2000012884 (13.04.2013)

¹⁵⁹ Riigikogu täiskogu stenogramm 17.05.2006 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1147860000#pk2000013048 (13.04.2013)

¹⁶⁰ Euroopa Komisjoni teatis rikkumismenetluses 2007/2103, europa.eu/rapid/press-release_IP-08-1818_et.htm.

Euroopa Ühenduste Nõukogu direktiivi 88/361/EEA kapitali vabast liikumisest¹⁶¹ ja oluliseks ajendiks sai Euroopa Kohtu praktika.¹⁶² Selleks hetkeks olid soodustuse piiriülevalt kehtestanud vähem kui 10 liikmesriiki ja rikkumismenetlusi algatati teistegi suhtes.¹⁶³

Mingil määral üritas MTA samal ajal tõlgenduspraktikat suunama hakata, püüdes näiteks 2008. nimekirjast välja arvata omavalitsusliite, mida valitsus siiski ei toetanud ja 2009. aastal kinnitas regionaalminister Siim Kiisler Riigikogu ees üle, et omavalitsusliidud võiksid nimekirja kuuluda.¹⁶⁴ Lisaks MTA katsetele halduspraktikat muuta, asus rahandusministeerium vaikselt piirama suhteliselt laiaks läinud soodustuse saajate ringi. Riigi 2009. aasta lisaelarve eelnõu sabas arvati üldises kärpimishoos 2010. aasta jaanuarist erakonnad ja ametiühingud välja TuMS § 27 loetletud isikute seast, kellele vastavalt tehtud annetusi või tasutud sisseastumis- ja liikmemakse oli füüsilisel isikul õigus maksustamisperioodi tulust maha arvata.¹⁶⁵

Euroopa Komisjoni rikkumismenetlusest ajendatud muudatused seaduses viisid mahuka eelnõuni, mida RM konsulteeris huvigruppidega 2009. aasta hilissuvel. Vabauhendused töid vastuseks välja rea praktikas esinevaid ja ministeeriumilegi teada olevaid teisi probleeme, mida eelnõuga ei püütudki lahendada.¹⁶⁶ 2010. aastal parlamendis riiklikult tähtsa küsimusena peetud kodanikuühiskonna arengu arutelul heitis Vabauhenduste liidu EMSL juhataja Urmo Kübar regulatsioonile ja maksuhaldurile ette sotsiaalse ettevõtluse ja vabatahtlike kaasamise maksustamist, aga ka TuMS § 11 rakendamisel 19. sajandile omast arusaama heategevuslikkusest.¹⁶⁷ Vabasektori ettepanekud jäid pea täiel määral eelnõus arvestamata.

Seadusemuudatuste tulemusena lisandus 2011. aasta jaanuarist uus subjekt “muus lepinguriigis asutatud ühing” tulumaksusoodustusega ühinguna, kellele annetamisel kehtivad Eestiga

¹⁶¹ Euroopa Liidu Teataja L 178 , 08/07/1988 ES Peatükk 10 Köide 001, lk 10 – 23.

¹⁶² Eelotsused Persche (C-318/07) ja Stauffer (C-386/04).

¹⁶³ Hemels, S. Are We in Need of a European Charity? How to Remove Fiscal Barriers to Cross-Border Charitable Giving in Europe. Intertax, vol 8-9, 2009, lk 427.

¹⁶⁴ Riigikogu täiskogu stenogramm 21.01.2009 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1232532300#pk3455 (13.04.2013)

¹⁶⁵ Riigi 2009. aasta lisaelarve ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus RT I 2009, 15, 93.

¹⁶⁶ Rammo, A. Kodanikeühenduste tulumaksusoodustuse arengust. EML ajakiri Maksumaksja, september, nr 9. Tallinn: Eesti Maksumaksjate Liit 2009.

¹⁶⁷ Riigikogu täiskogu stenogramm 15.04.2010 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1271315100#pk6180 (13.04.2013)

samasugused soodustused ja kellele võib jätta vara pärast likvideerimist, tingimusega, kui on tõendatud, et ta vastab TuMS § 11 lg 2 toodud nimekirja kandmise tingimustele ega esine § 11 lg 4 loetletud välistavaid asjaolusid.¹⁶⁸ Et põhikirjaga saaks vara likvideerimisel jätta muus lepinguriigis asutatud usulisele ühendusele, peab see vastama kirikute ja koguduste seaduse § 27, mis sätestab tingimuse, et järelejäänud vara läheb kirikule või koguduste liidule või neisse mitte kuulumisel riigile ning seda võib kasutada ainult heategeval ja hariduslikul otstarbel.¹⁶⁹

Leevendati tingimust, mille järgi olid nimekirja kantud ühingud kohustatud teavitama maksuhaldurit igast põhikirjamuudatusest 30 päeva jooksul ja jäi kohustus teavitada üksnes sellistest, mille tulemusena ei vasta ühing enam nimekirja kandmise tingimustele. Lg 2 p 3 keelu alt vabastati ka usulised ühendused, lisaks senisele sotsiaalhoolekandega tegelevale ühingule, kes võivad toetada ka oma liikmeid. Varem lakooniline säte sai lisatingimuse, et toetatav isik peab kuuluma ühingu toetatavasse sihtrühma ega saa võrreldes teiste sihtrühma kuuluvate isikutega täiendavaid hüvesid ega soodustusi. Samas kustutati selliste seast puuetega inimeste ühing ja 2005. aastast lisatud loomeliit, põhjendades seletuskirjas, et loomeliitude ülesanne on oma liikmete toetamine, seega ei tegutse nad avalikes huvides.

TuMS § 49 täpsustati lg 6 p 6 lisamisega, mis võimaldab ka nimekirja kantud isikuil teha maksuvabalt kuni 10-euroseid reklaamkingitusi. Seni oli võimalus näpuvea tõttu sätetest välja jäänud.

Laiendades geograafiliselt annetamisel soodustust Euroopa Majanduspiirkonnale, kitsendati järsult aga isikute ringi, kellele üldse maksuvabalt annetada saab ning 2011. aastast ei saanud füüsiline isik maha arvata riigi või kohaliku omavalitsuse üksuse teadus-, kultuuri-, spordi-, haridus- või sotsiaalhoolekandeametusele, kaitseala valitsejale või avalik-õiguslikule ülikoolile tehtud kingitusi ja annetusi. Samamoodi kaotati neile isikutele tehtavate annetuste maksuvabastus juriidilistele isikutele ning soodustus annetamisel jäi üksnes nimekirja kantud vabaühendustele ning nendesarnastele ühingutele Euroopa Majanduspiirkonnas. Piirang oli kantud hirmust, et vastasel juhul võidakse hakata Eestist maksuvabalt annetama ka Euroopa Majanduspiirkonna riigi- või omavalitsusasutustele, kaitseala valitsejatele või avalik-õiguslikele

¹⁶⁸ TuMS RT I, 18.11.2010, 1.

¹⁶⁹ KiKoS RT I 2002, 24, 135 ... RT I, 18.12.2012, 16.

ülikoolidele, mida pole võimalik kontrollida ning see pole ka Eesti huvides.¹⁷⁰ Rahandusminister Jürgen Ligi sõnas parlamendi ees otse, et riigi ja omavalitsusasutuste, haiglate ning ülikoolide rahastamine peaks toimuma riigieelarve üldistest vahenditest, mitte tulumaksuraha ühest taskust teise tõstmise teel.¹⁷¹ Riigikogus muudatuse üle sisulist arutelu ei tekkinud ja olulisi parandusi eelnõus ei tehtud.

Kuna ka nimekirja kuulujatel kadus võimalus teha annetusi või kingitusi riigi või kohaliku omavalitsuse teadus-, kultuuri-, haridus-, spordi-, korraldus- või sotsiaalhoolekandeasutusele või kaitseala valitsejale, muutus keeruliseks paljude ühingute, näiteks koolide, lasteaedade, haiglate või muuseumide toetusfondide põhikirjaliste eesmärkide täitmine, kuna kindlal eesmärgil kogutud toetus kuulus üleandmisel maksustamisele.

Sama eelnõuga kanti 2011. aastast korrigeeritud nimekirja kõik vastavas registris olnud usulised ühendused, keda käsitleti seni tulumaksusoodustusega ühinguna nimekirja kandmata. Samuti jõustusid 2011. aastast nimekirja koostamist korraldava VV määruse muudatused, millega sätestati usuliste ühingute veidi lihtsam taotluskord nimekirja pääsemiseks ning taotluste esitamise tähtajad toodi kaks nädalat varasemaks 15. jaanuarile ja 15. juulile, kuna MTA ei jõudnud senise 20 päevaga neid ära menetleda.¹⁷²

2012. aasta maksustamisperioodist vähendati füüsilistele isikutele kõigi mahaarvamiste kogumäära taas, kümne aastaga vähem kui kolmandikuni algsest ehk 1920 euron.¹⁷³ Jätkuvalt jäi püsima piirang, mille kohaselt ei või kokku maha arvata rohkem kui 50% ulatusest Eestist maksustatavast tulust ning annetuste laeks jäi ikka 5%. Seega, kui isikul on iseenda või oma lähedaste huvides tehtud koolituskulude ja eluasemelaenu intresside mahaarvamisi üle 1920 euro, ta avalikes huvides tehtud annetuste pealt enam maksusoodustust ei saa. Kui tal eelnimetatud mahaarvamisi aga ei ole, võib ta annetusi maha arvata ikkagi vaid kuni 5% maksustatavast tulust. Maksuvabade annetuste kogu piimäära saab ära kasutada umbes 3,5 kordse keskmise kuupalgaga inimene, kui tal pole muid mahaarvamisi.

¹⁷⁰ Riigikogu täiskogu stenogramm 13.10.2010 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1286964300#pk7068 (13.04.2013)

¹⁷¹ Riigikogu täiskogu stenogramm 21.04.2010 www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenogramm&date=1271844300#pk6264 (13.04.2013)

¹⁷² Vabariigi Valitsuse määruste kooskõlla viimine „Tulumaksuseadusega” RT I, 28.12.2010, 3.

¹⁷³ TuMS-i muutmise seadus RT I, 08.07.2011, 5.

3. Halduspraktika kujunemine 2007–2013

Peatükis käsitletakse Maksu- ja Tolliameti praktikat seaduse tõlgendamisel ja analüüsi aluseks on aastatel 2007–2013 asjatundjate komisjonile esitatud nimekirjad ühingutest koos MTA esialgsete otsuste ja põhjendustega, kelle nimekirja kandmisega maksuhaldur nõustub, kellega mitte ning keda ja mis põhjustel soovib ta nimekirjast välja arvata.

Analüüsi eesmärgiks on näidata taotluste esitamise, rahuldamise ja nimekirjast väljaarvamise dünaamikat kuue ja poole aasta jooksul, mil komisjon on tegutsenud. Samuti võrrelda, mil määral ja kus erinevad komisjoni arvamused maksuhalduri omadest. Lisaks tuuakse näiteid maksuhalduri põhjendustest, mis aitavad hinnata määratlemata õigusmõistete sisustamise loogikat.¹⁷⁴

3.1. Asjatundjate komisjoni memod

Komisjonile ei esita MTA laekunud taotlusi TMIN vormil koos ühingute põhikirja, asutamislepingu või -otsuse, ja liikmete nimekirjaga, mis on MTA-l endal otsuse tegemiseks, vaid kokkuvõtted umbes nädal enne koosolekut iga kord nelja n-ö lisana.

Komisjoni koosoleku kutsub vastavalt töökorrale kokku ja protokollib MTA, sel osalevad komisjoni liikmete kõrval ka osad taotlusi menetlevad kontrolliosakonna revidendid, sama osakonna juhataja ning sageli RM-i maksupoliitika osakonna töötajad. Koosolek toimub aruteluvormis, sh osalevad arutelus MTA ametnikud, oluliste erimeelsuste puhul liikmete vahel hääletatakse. Kuni 2012. aastani märgiti koosoleku protokollis vaid, kas komisjon nõustus või ei nõustunud maksuhalduri ettepanekuga, pärast kohtuvaidluste käigus tekkinud küsimusi komisjoni rollist ning komisjoni soovitusena mitteametliku põhjendamisest hakati protokollis lisama ka komisjoni enda põhjendusi.¹⁷⁵

Samal ajal lisas MTA esmakordselt 2013. aasta memodele juurdepääsupiirangu ning palus komisjoni liikmetel isegi menetlusaluste ühingutega infot mitte jagada.¹⁷⁶ Käiku võib selgitada

¹⁷⁴ Peatükis esitatud allikaviiteta info põhineb autori kogutud andmetel ja kogemusel asjatundjate komisjoni liikmena aastast 2007.

¹⁷⁵ Vt kohtupraktika analüüsi peatükist kaasust Ilumetsa Rongipeatuse Sõbrad.

¹⁷⁶ MTA e-kiri asjatundjate komisjonile 15.02.2013 www.dropbox.com/s/q0u1y5rvs0w3952/Kiri%20komisjonile%2015.02.2013.pdf

sellega, et ühingud hakkasid komisjoni soovitudele tuginema kohtukaebustes, mis muutus MTA-le ebamugavaks. Niisugune keeld muudab aga komisjoni liikmete töö raskemaks, kuna komisjoni ülesanne pole MTA-le anda oma eksperthinnang üksnes olemasoleva materjali põhjal, vaid haldusmenetluse uurimiskohustust realiseerides just nimelt lisainfot tuua. Juurdepääsupiirangut on võimatu põhjendada ka ühingute kaitsmisega maksusaladuse egiidi all, kuna taotlejad peaks olema pigem huvitatud, et MTA-l ja komisjonil oleks nende kohta võimalikult palju teavet otsuse langetamiseks, ning nimekirja juba kantud organisatsioonide majandustegevuse andmed on maksukorralduse seaduse § 27 lg 1 p 7 järgi nagunii avalikud.¹⁷⁷

Komisjonile esitatud memodest esimene ehk Lisa 1 sisaldab ühingute nimekirja, kelle taotluse on MTA nõus rahuldama, ehk peab neid vastavaks kõigile nimekirja kandmise tingimustele. Nimede ja registrikoodide järel on tavaliselt paarist kuni paarikümne reani selgitust ühingu tegevusest, mis põhineb taotlusvormil TMIN esitatud infol, ühingu põhikirjal ja maksuhalduri enda hangitud infol näiteks ühingu kodulehelt või meediast.¹⁷⁸

Lisa 2 ehk ettepanekud nimekirja mitte lülitamiseks sisaldavad tekstiosa alguses märget, kas ja millised puudused on esitatud dokumentides. Sellele järgneb enamasti ühingu põhikirjaline eesmärk ja tegevuste loetelu, keskendudes ülejäänud osas faktilistele asjaoludele, miks ühing ei sobi nimekirja kandmiseks, näidates lõpus ära ka õiguslikud asjaolud. Nimekirja mittesobimine on sageli esitatud eraldiseisva väitena pärast tegevuse kirjeldust, seostamata alati väga selgelt faktilisi ja õiguslikke aluseid. Samuti ei sisalda kirjeldused sageli nimekirja tingimustele vastavaid asjaolusid ühingu tegevuses, et komisjonil oleks võimalik neid kõrvuti kaaluda ning hinnata ühingu tegevust tervikuna, kontrollides samal ajal ka maksuhalduri poolset diskretsiooni kasutamise korrektsust.¹⁷⁹

Lisa 3 ehk ettepanekud nimekirjast kustutamiseks jagunevad oma struktuurilt kaheks: enamike puhul on põhjuseks mittevastamine TuMS § 11 lg 4 punktile 6 ehk esineb ühingul aruandevõlgu, mille faktiliste asjaoludena võib lugeda piisavaks lihtsalt nimetamise, millise perioodi INF vormid või majandusaasta aruanded on esitamata. Sisulisemate vastolude puhul on kirjeldused pikemad ja sarnanevad Lisa 2 omadele.¹⁸⁰

¹⁷⁷ MKS RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 17.04.2013, 14.

¹⁷⁸ Lisa 1 näidis 21.08.2012 www.dropbox.com/s/ah2ku8j85dnzbnj/memo%20lisa%201.doc

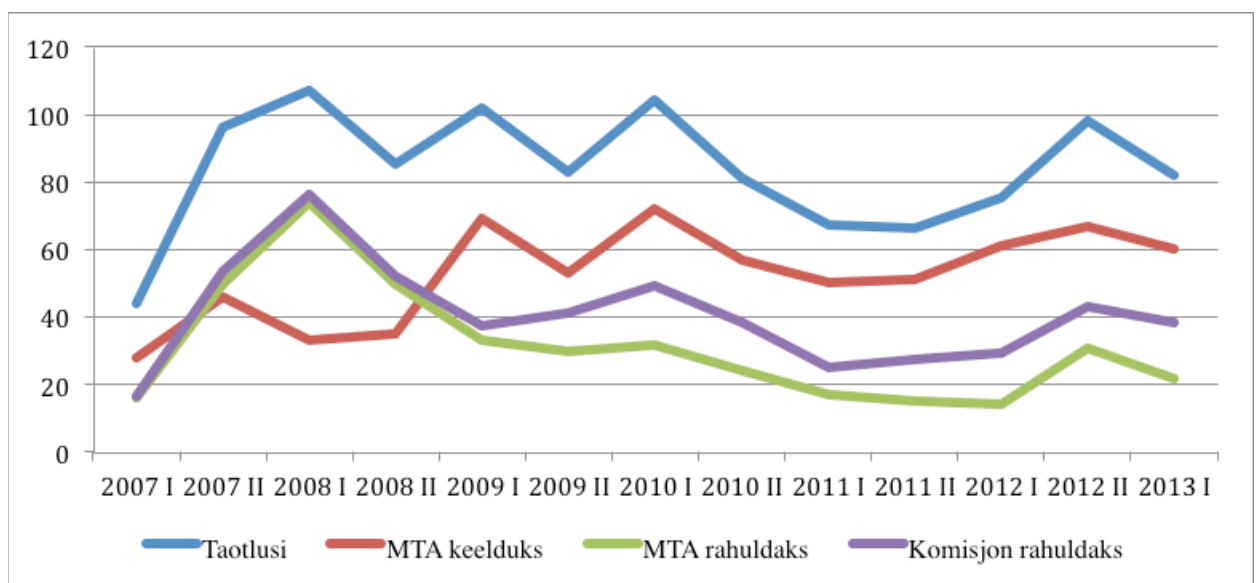
¹⁷⁹ Lisa 2 näidis 21.08.2012 www.dropbox.com/s/y236qaadwfk2x9n/memo%20lisa%202.doc

¹⁸⁰ Lisa 3 näidis 21.08.2012 www.dropbox.com/s/poy9tgup4hrp8o/memo%20lisa%203.doc

Lisa 4 sisaldab nende ühingute nimesid, kellele MTA plaanib teha hoiatuse ehk puuduste kõrvaldamise ettekirjutuse nimekirjast kustutamiseks. 2013. aastani koosnes lisa 4 tabelina vaid ühingute nimedest ja kustutamise õiguslikust alusest selle järel, mistõttu nende osas komisjonis sisulist arutelu ei toimu ja komisjon nõustus alati kõigile ette panduile hoiatuse tegemisega. 2013. aasta esimesele koosolekule esitatud memos oli MTA põhjenduste osa juba täiendanud ja toonud ära ka või ainult faktilise aluse.¹⁸¹

3.2. Esialgsete rahuldamiste ja keeldumiste statistika

Alates vaatlusalusest 2007. aasta veebruarikuisest taotlustähtajast kuni 2013. aasta jaanuarikuiseni ehk 13 korral esitati nimekirja kandmiseks kokku 1090 taotlust pisut vähema hulga ühingute poolt, kuna mitmed esitasid taotluse korduvalt (Ühing Korruptsioonivaba Eesti näiteks viie aasta jooksul kokku viiel korral). Vaid veidi üle kolmandiku ehk 37% taotlejaid vastas maksuhalduri arvates seaduse nõuetele, nagu nähtub jooniselt 1.



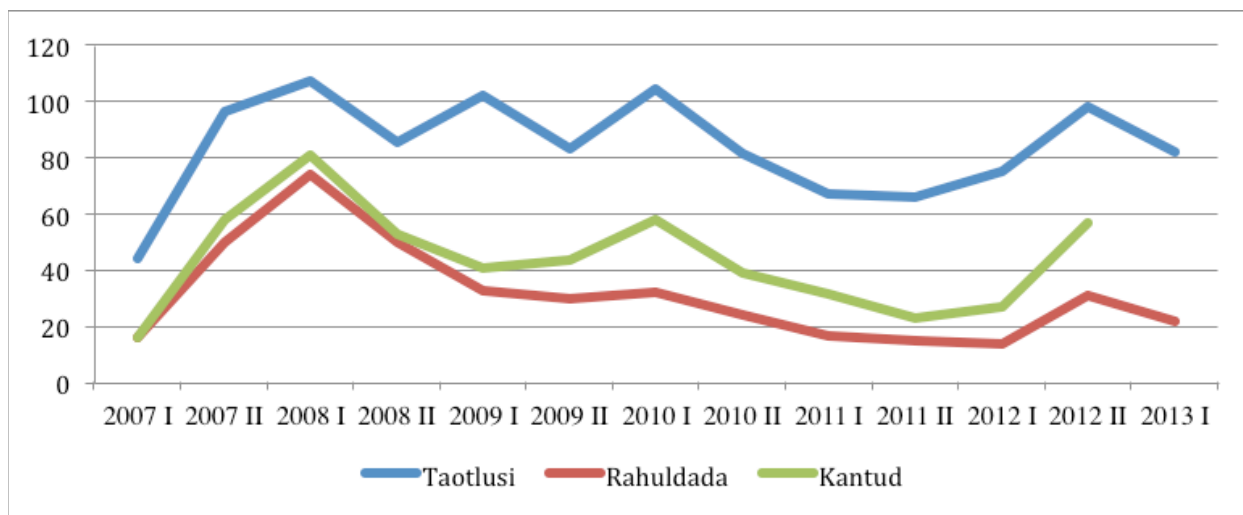
Joonis 1. Laekunud taotluste ja esialgsete hinnangute arv ajateljel. Asjatundjate komisjoni materjalide ja protokollide põhjal, siin ja edasi autori arvutused.

Alates 2007. aastast toimus taotluste hüppeline kasv ja seejärel nende mahu stabiliseerumine. 2008. aastast alustab stabiilset langust aga esialgsete positiivsete otsuste hulk MTA poolt. Sealjuures olid kahel esimesel aastal MTA ja komisjon suhteliselt üksmeelsed, ent 2009. aastast, kui MTA positiivsete otsuste (2007–2008: 47–64%) määr järsult langes (2009–2013: 24–34%)

¹⁸¹ Lisa 4 näidis 21.08.2012 www.dropbox.com/s/huodqxtu3jt6mbk/memo%20lisa%204.xls

hakkasid MTA ja komisjoni seisukohad enam lahknema. Komisjon ei nõustunud maksuhalduriga vaadeldaval perioodil keskmiselt 11% taotluste hindamisel ning andis soovitusel rahuldada kokku keskmiselt 48% taotlustest. Aastatel 2012–2013 erinesid MTA ja komisjoni seisukohad juba kuni 20% taotlejate suhtes.

Nimekirja kanti aastatel 2007–2012 taotlejatest 52%, mille väiksuse põhjuseid otsitakse järgmises alapeatükis keeldumiste õiguslike aluseid analüüsis. Arvuliselt kanti nimekirja 529 ühingut ja kustutati 535, mida on palju rohkem MTA esialgsetest positiivsetest otsusest taotlus rahuldada (joonis 2). Teadmata, millistel põhjustel maksuhaldur oma esialgset otsust muutis, ei ole võimalik analüüsida, kuid võttis MTA arvesse komisjoni arvamuse taotleja avalikes huvides ja heategevuslikust tegutsemisest ning mil määral jõudis ühing enne maksuhalduri lõplikku otsust formaalsed puudused kõrvaldada. Arvestades, et MTA muudab esialgset otsust umbes viiendiku taotluste suhtes, tähendab see märkimisväärset töökoormust teabe kogumise ja asjaolude ümberhindamisega.

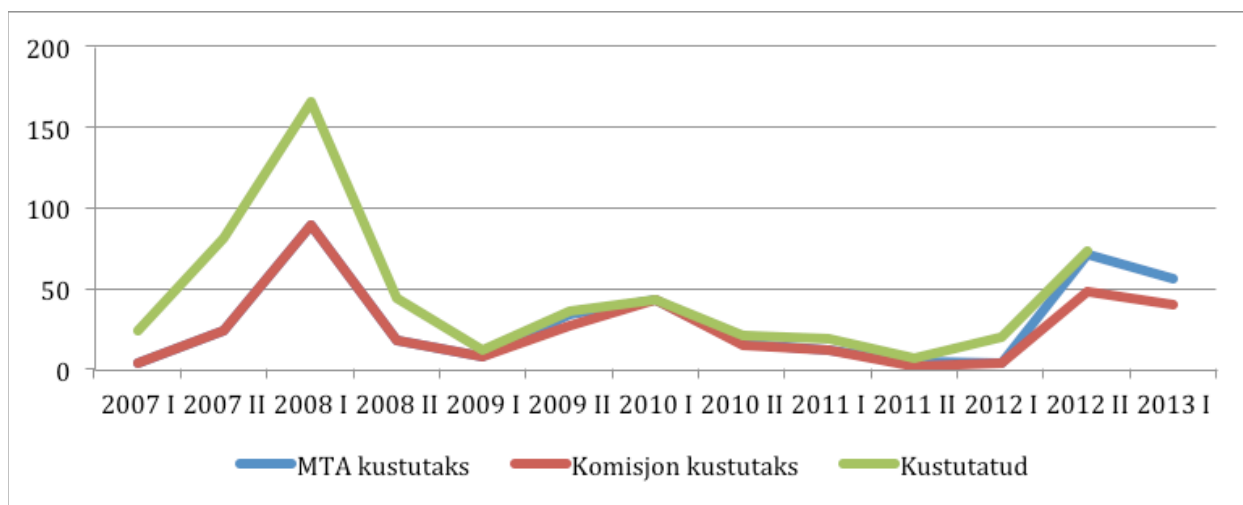


Joonis 2. Taotluste, esialgsete rahuldamisotsuste ja lõpuks nimekirja kantute erinevus.

Joonis 2 sisaldab andmeid kuni 2013. aasta esimese taotlusvooruni, ehk vaid taotluste ja esialgsete ning komisjoni hinnangute omi, lõplikud tulemused ehk nimekirja kandmised ja kustutamised teeb VV 2013. aasta juunikuus. Samuti ei sisalda graafik 2011. aastal taotlust esitamata nimekirja kantud 570 usulist ühingut, keda enne loeti tulumaksusoodustusega ühinguks nimekirja kandmata.

Nimekirjast kustutamiseks esitas maksuhaldur komisjonile vaatlusalusel perioodil 384 ühingut, millest komisjon nõustus 334 puhul. Tegelikud muudatused nimekirjas (joonis 3) erinesid

rohkem, kuna MTA võttis arvesse nii komisjoni arvamust kui andis ühinguile võimalusi enne lõpliku otsuse tegemist veel kõrvaldada puudusi taotluses või muuta oma põhikirja.



Joonis 3. Esialgsete kustutamisosuste, komisjoni arvamuse ja lõplike kustutamiste mahud.

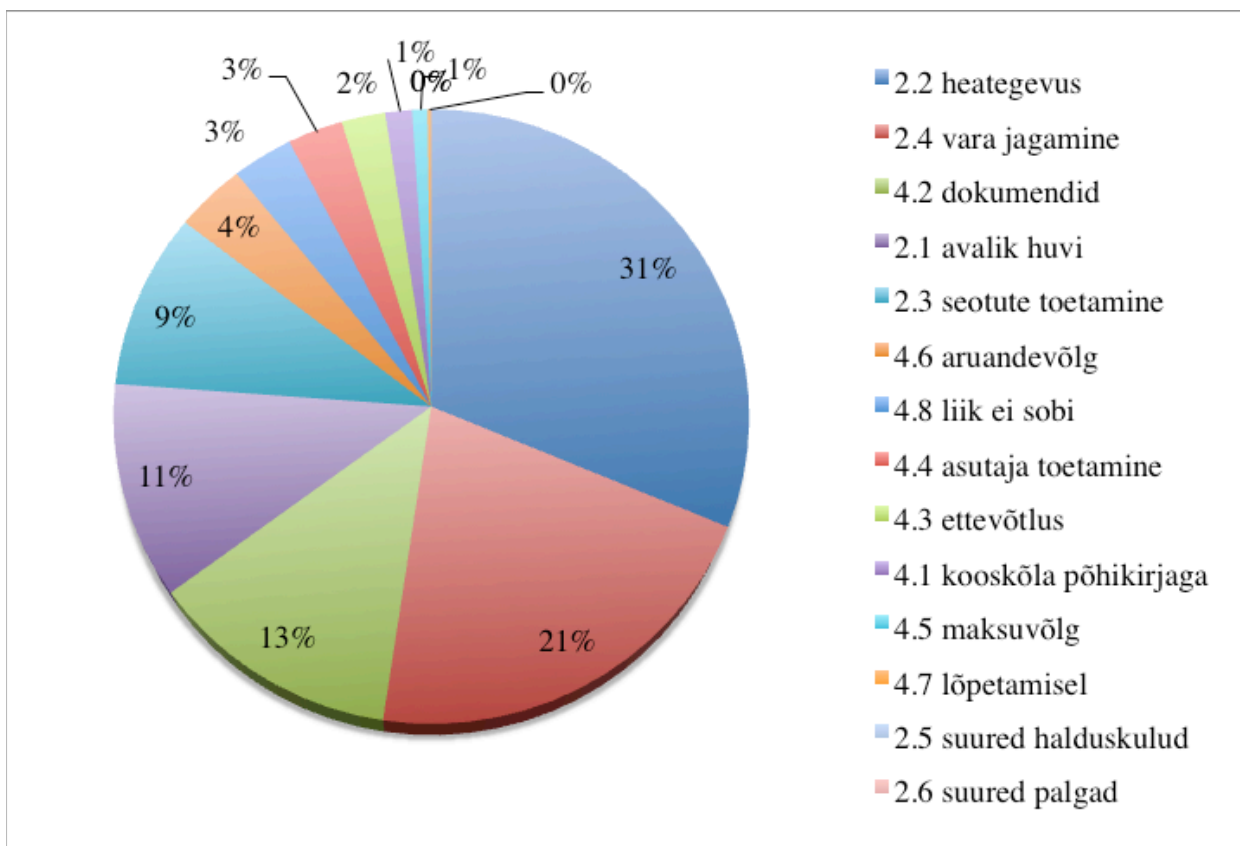
Jooniselt 3 nähtuv MTA ja komisjoni üksmeel kustutamiste osas tuleneb eelkõige formaalsetest puudustest, mitte avaliku huvi ja heategevuslikkuse sisustamisest. Viimased tingimused on küsimuseks olnud rohkem 2012. aastast, mil arvamused komisjoniga ka teatud tegevusalade nimekirjast kustutamise osas erineva hakkasid. 2008. aasta suurt erinevust seletab varasemal aastal jõustunud seadusemuudatus, mille järel paljud ühingud jäid jänni oma põhikirja muutmisega, mis puudutas vara jagamist likvideerimisel. Tegelikke nimekirjast väljaarvamisi on kogu perioodil ka rohkem kui MTA algselt plaanis, mis viitab ühingute võimetusele formaalseid puudusi kõrvaldada – põhikirja muuta, aastaaruandeid ja deklaratsioone esitada.

3.3. Keeldumiste ja kustutamiste õiguslikud alused

Nimekirja kandmiseks või seal püsimiseks seab TuMS 14 tingimust, mida kirjeldati lähemalt õigusliku regulatsiooni kujunemise viimases alapeatükis 2.2.4. Järgnevalt analüüsitakse nimekirja kandmisest keeldumiste ja kustutamise õiguslike aluste esinemissagedust proportsionaalsel viisil. Mitu alust esinesid sageli sama taotluse puhul ka koos, mida eraldi ei käsitleta.

Joonise 4 järgi oli vaatlusaluse perioodi jooksul MTA esialgsetest otsustest levinuim nimekirja kandmisest keeldumise alus TuMS § 11 lg 2 p 2 ehk mittetegutsemine heategevuslikult (31%, 431 juhul), teiseks sama lõike punkt 4 ehk likvideerimisel vara jagamise kord põhikirjas (21%,

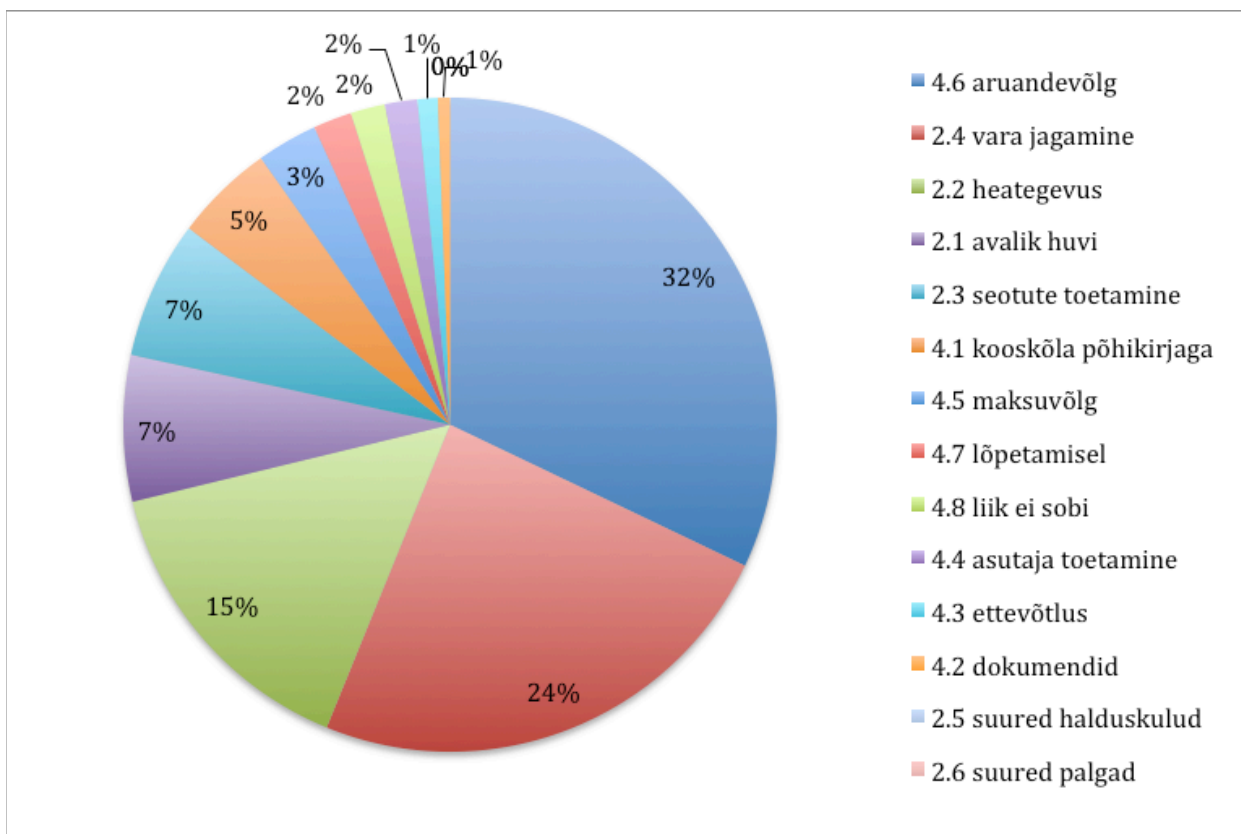
289 juhul), kolmandaks lg 4 p 2 ehk taotlusedokumentide mittevastamine seaduse nõuetele (13%), neljandaks mittetegutsemine avalikes huvides (11%, 156 juhul) ning viiendaks 10% piirimaile ulatuv formaalne mittevastamine lg 2 p 3, mille järgi ei või jagada oma vara või tulu ega teha soodustusi asutajale, liikmele, juhtorgani liikmele ja nendega seotud isikuile. Viimatimainitud vastuolu nägi MTA uute taotlejate puhul ka siis, kui vastav keeld puudus ühingu põhikirjas, kuid sellest nõudest loobuti juristide soovitusel peatselt.



Joonis 4. Nimekirja kandmisest keeldumise õiguslikud alused TuMS § 11 lg 2 ja 4 punktide kaupa esinemismahu järjekorras, tähistatuna vastavalt lg 2 p 2 – 2.2 jne.

Kokku 43% nimekirja kandmisest keeldumise põhjustest seonduvad sisulise mittetegutsemisega avalikes huvides ja heategevuslikult ja 34% kas probleemidega põhikirjas, kus polnud seaduse nõuetele vastavaid sõnastusi vara jaotamisest likvideerimisel ning deklaratsiooni tegutsemise ajal vara jagamisest või soodustuste andmisest, mis liigituvad pigem formaalseteks vastuoludeks. 13% esinev taotlusedokumentide mittevastamine seisneb enamasti selles, et taotlusega on jäetud esitamata liikmete nimekiri ja/või asutamislepingu koopia. Viimast nõuet ei saa pidada seaduspäraseks, kuna riigil on kohtute registriosakondade näol asutamisdokumendid olemas, mida ei tohiks ühinguil hea halduse vaimus uuesti nõuda.

Nimekirjast kustutamise alused on mõnevõrra erinevad, kus domineerib õigusliku alusena § 11 lg 4 p 6 ehk on ühing jätnud korduvalt esitamata aruande või deklaratsiooni õigusaktides ettenähtud tähtajal või korras või korduvalt hilinenud maksusumma tasumisega (32%).



Joonis 5. Nimekirjast kustutamise õiguslikud alused TuMS § 11 lg 2 ja 4 punktide kaupa esinemismahu järjekorras.

Sageduselt teine väljaarvamise põhjus on vara jagamise punkti mittevastavus seaduse tingimustele põhikirjas (24%). Mittetegutsemine avalikes huvides ja heategevuslikult on toodud alusena vastavalt 7% ja 15% kordadest. Nimekirjast kustutamise põhjusteks on seega pigem formaalsemad vead, kui nimekirja kandmisest keeldumisel on need pigem sisulised.

Vaadeldes joonistel 4 ja 5 kõige vähem esinevaid õiguslikke aluseid nimekirja kandmisest keeldumisel või sealt kustutamisel, siis ei ole MTA vaadeldava 6,5 aasta jooksul mitte kordagi kasutanud õigusliku alusena § 11 lg 2 punkte 5 ja 6 ehk ühingu liigsuuri halduskulusid või töötasusid. Seetõttu võib neid kaht punkti pidada tühjadeks säteteks, mil puudub regulatiivne toime, kuna kõik nimekirja kandmist taotlevad ning sinna kuuluvad ühingu kas vastavad neile kahele tingimusele või mis tõenäolisem, maksuhaldur ei teostagi vastavat kontrolli, kuna maksudeklaratsioonide ja aastaaruande põhjal üksi pole järeldusi võimalik teha ning lisainfo

kogumiseks puudub MTA-l jälle piisav ressurss. Küsitav on ka nende sätete eluline põhjendatus ehk kas Eestis eksisteeribki avalikes huvides tegutsemisele pretendeerivaid vabaihendusi, kes saaks endale lubada ebamõistlikke halduskulusid või ettevõtluses makstavast kõrgemat töötasu oma juhtkonnale. Samas just need sätted lisati rahvusvahelist eeskujuga järgides 2007. aastal jõustunud muudatustega ning eelnõu seletuskirjas seostati tingimus heategevuslikkusega.

Vähekasutatud õiguslikke aluseid esineb veelgi. Vähem kui viiel protsendil juhtudest on 6,5 aasta jooksul aluseks toodud nimekirja kandmisest keeldumise või sealt kustutamise õiguslikuks aluseks kuut: § 11 lg 4 p 1 ehk mittetegutsemine kooskõlas põhikirjaga (2%), lg 4 p 3 ehk ettevõtlusena (2%), lg 4 p 4 ehk asutaja ja annetaja reklaamimise või kellegi kutsealase tegevuse või ettevõtluse soodustamisena (2%), lg 4 p 5 ehk ajatamata maksuvõlg (1%), lg 4 p 7 ehk keda lõpetatakse või kelle suhtes on algatatud pankrotimenetlus (1%) ja lg 4 p 8 ehk tegevusalana välistatud ühinguliik (3%). Ligi kolmveerandil olukordadest (71%) on leidnud kasutust neli seadusesätet, neljateistkümnest tingimusest kuut on kasutatud 88% juhtudest.

Tähelepanuväärne on, et kui seadusandja eesmärk on aastate jooksul olnud välistada nimekirjast kindlasti kuidagi mitteõilsal moel (ettevõtlus)tulu teenijaid, siis tegelikkuses on niisuguste taotlejate või nimekirja kuulujate hulk sisuliselt vähemalt kontrollitute seas olematu – 2% keeldumise põhjustest.

Lisaks sisaldab nimekirja taotlemiseks esitatav vorm TMIN üksjagu nõutavat infot, mis ei aita hinnata õigupoolest vastamist ühelegi seaduse nõudele või keelule – näiteks eraldi väljadel põhivara nimekiri, saadud mitterahaliste annetuste loend, fakt, kas ühing on rendileandja või liikmete võlad ühingu ees.¹⁸²

3.4. Keeldumiste ja kustutamise faktilised alused

Komisjoni memode põhjal oleks põhimõtteliselt võimalik teostada teksti kontentanalüüsi, kodeerides nimekirja kandmisest keeldumiste ja sealt kustutamiste faktilised asjaolud, kuid nagu eelnevalt nenditud, ei ole MTA koostatud kokkuvõttes eriti ühtlase kvaliteedi ja struktuuriga ning kodeerimise teeks ebausaldusväärseks iga ühingu puhul nimekirja kandmisest keeldumise või sealt kustutamise faktilise ja õigusliku aluste omavahelise seose tuvastamine. Teiseks takistuseks on tõik, et komisjonile nimekirja kandmiseks esitatav loetelu sisaldab

¹⁸² RT I, 03.12.2010, 13

organisatsiooninime taga vaid põgusat kirjeldust tema tegevusest ning raske on mõista, millistest kaalutlustest lähtus maksuhaldur pidades ühingut nimekirja sobivaks.

Seetõttu püütakse alapeatükis tuua pigem eritüübilisi näiteid põhjendustest, mida ja miks ei ole MTA pidanud avalikes huvides ja heategevuslikuks tegutsemiseks. Ka niisugune ülevaade koos autoripoolse vastuolude ja puuduste väljatoomisega võimaldab illustreerida rakenduspraktikat ning haldusakti põhjendamise määra. Selleks vaadeldakse 2011–2012 aasta valitsuse istungile esitatud rahandusministeeriumi koostatud eelnõu seletuskirjades nende organisatsioonide nimekirja mittekandmise põhjendusi, keda komisjon on soovitanud nimekirja kanda, kuid ka pärast järgnevat menetlust pole MTA seda võimalikuks pidanud.

Asutaja kauba reklaamimiseks ja ettevõtluse soodustamiseks pidas MTA Urmas Sõõrumaa asutatud SA US Kunstifondi tegevust, mille eesmärk on toetada kunstialaseid projekte, kultuuriturismi, eksponeerida kunstikogu, pakkuda loomevaldkonna ettevõtjatele ja praktikutele tegevuskeskkonda ja rajada muuhulgas nõukogudeaegne teemapark. Lisaks ei näe maksuhaldur sellisel tegevusel toetustvajavat sihtrühma, kuigi põhjendusest ei selgu, miks ei sobi kunstipublik sihtrühmaks ning millist kasu saab sihtasutuse tegevusest Urmas Sõõrumaa isiklikult.

Tallinna 32. keskkooli juures tegutsev Mittetulundusühing Koolitugi kirjeldas oma taotluses eesmärke koguda täiendavaid vahendeid hariduse, õppetöö ja koolikeskkonna taseme säilitamiseks ja parendamiseks, üldharidusliku õppeprogrammi täiuslikumaks viimiseks õpilasteni kui ka parema õppekeskkonna loomiseks koolide õpilastele, õpetajatele ja lastevanematele. Lisaks korraldatakse erinevaid üritusi, koolitusi, konkursse ja heategevuslikke korjandusi, makstakse stipendiume. Keelduva otsuse põhjenduseks märkis MTA, et tegemist pole sihtrühmaga, kes on muu ühiskonnaga võrreldes ebasoodsamas olukorras ja kellegi heategevuslikku toetamist ei avaldu. Miks haridus ja koolielu toetust ei vaja ning stipendiumide maksmist ei loeta heategevuslikkuseks, põhjendusest ei selgu.

Kontserte andev ja korraldav, samuti akadeemilist ja kirjastustegevust organiseeriv Mittetulundusühing Tallinna Barokkorkester jäi nimekirja kandmata, kuna tegevus pole avalikes huvides ega heategevuslik, vaid sihtrühma kuuluva isiku kutsealase tegevuse soodustamine ning vaid ühe muusikakollektiivi huvides. Mil moel MTA jõudis järeldusele, et barokkmuusikaga tegelemisest on võimalik saada rohkem isiklikku kasu kui ühe muusikaliigi edenemine ja arendamine avalikes huvides, mida kultuur tavaliselt on, põhjendusest ei selgu.

Toetustvajavat sihtrühma ei leidnud MTA mittetulundusühingu Innovatsiooni Rahastu tegevuses, mille eesmärk on propageerida noorte innovaatilist mõtlemist ja toetada tehnoloogiliste valdkondade arengut Eestis, rahastades muuhulgas idufirmade esimese ringi investeeringuid. Maksuhaldur leidis, et innovatsiooni toetamine Eestis pole avalikes huvides, vaid noorte ja andekate ergutamine on inseneri kutsealase tegevuse ja ettevõtluse soodustamine, samuti liigitati ühing kutseorganisatsiooniks. Ajendiks sai tõenäoliselt ka, et MTÜ asutajateks on Swedbank, Tallinna Tehnikaülikool ja SA Tallinna Tehnopol.

Samuti väga laia sihtrühmaga mittetulundusühingu Spordiaasta eesmärgiks on tõsta tervisespordi alast teadlikkust, aidata kaasa sporti edendavatele tegevustele, tugevdada rahva tervist ning edendada Eestit kui sporditurismi sihtriiki. Makshaldur ei pidanud seda esiteks avalikes huvides eesmärgiks, millisele järeldusele jõudis ta nii, et ühingu põhikirja järgi peab liikmeavaldusele lisama ühe liikme soovitus. Põhimõtteliselt saab piiratud liikmeskonnaga ühingu pidada tõesti erahuvides tegutsevaks, samas ei ole üksnes see asjaolu küllaldane otsustamiseks. MTÜ Spordiaasta heategevuslikkuse osas leidis MTA, et “reaalset tegevust spordi valdkonnas, seega heategevust, ei ole toimunud, on vaid ideed.” Kuidas tuvastas või mida pidas MTA reaalseks tegevuseks, põhjendusest ei selgu.

Teise, spordiüritusi, koolitusi ja muid spordiprojekte korraldava ning stipendiumeid maksva SA Rahvusvahelised Kergejõustikuüritused puhul leidis maksuhaldur samuti, et ühing ei tegutse avalikes huvides ja heategevuslikult. Põhjenduseks toodi kirjeldavalt “on käibemaksukohustuslane, st tegeleb ettevõtlusega. Ei ilmne heategevust avalikes huvides, sest üritusi korraldatakse sihtfinantseerimisest saadud vahenditest. Ühingu tegevuseks on mitmesuguste ürituste korraldamine, mis on üldjuhul tasulised.” Kuidas käibemaksukohustuslaseks olek ja teenuse osutamine ning sihtfinantseeringute taotlemine iseeneses lähevad vastuollu nimekirja kandmise nõuetega, ei selgu, nagu ka metoodikat, millest tuvastati teenuse äriiline iseloom. Lisaks leidis maksuhaldur, et esitatud dokumendid pole kooskõlas õigusaktide nõuetega, kuna eelmine kord taotlede esitas ühing erinevaid andmeid oma tulude-kulude osas, millest järeldus, et emmad-kummad andmed pole tõesed. Taotlejaga MTA andmeid ei täpsustanud.

MTÜ Perede ja Laste Nõuandekeskuse tegevuse mittevastavust heategevuslikkuse nõudele põhjendas MTA seletuskirjas peamiselt faktiga, et ühingu tegevus on sihtfinantseerimisalane – ühingule eraldatakse teatud summad, mida kasutatakse projektide rahastamiseks. Komisjonile

esitatud kokkuvõttes toodi keeldumise aluseks üks lause: “Saadakse raha omavalitsustelt, koolitatakse tugiisikuid.” Kuidas üksnes tulude struktuurist järeldub mittevastamine lg 2 p 2 nõudele, ei selgu.

SA AIESEC Alumni Eesti Fond eesmärgiks on noorte hariduse edendamist toetavate projektide elluviimine ning positiivset ühiskondlikku mõju omavate ühingute toetamine. MTA keeldus põhjendusega, et taotlusvormis ei kavandata toetusi maksta, seega puuduvad avalikes huvides heategevusliku toetamisega seotud tegevused.

Hiiumaa külaseltsi Agapäeotsa küla eesmärgiks on külaelu areng, muuhulgas kogukonnateenuste loomine, Leisu koolimaja perekeskuseks rekonstrueerimine, kohalike ürituste korraldamine jmt. MTA leidis, et piirkonna arendamine, perekeskus ja lapsehoiuteenuse osutamine pole heategevuslikud. Mil moel tuvastati, et näiteks teenust osutatakse kasumit taotlevalt, põhjendusest ei selgu.

MTÜ Viljandi Fotoring jäi nimekirja kandmata, kuna liikmete ühises harrastuse viljelemises ja endi arendamises nägi MTA, et tegutsetakse vaid oma liikmete huvides. Kas ühingu liikmeskond ei ole avatud, või on taotlusvormis loetletud korraldatavad näitused, võistlused ja üritused kasumit taotlevad, põhjendusest ei selgu.

MTÜ ERSO Sõprade Selts eesmärk on aidata igakülgselt kaasa Eesti Riikliku Sümfooniaorkestri arendamisele ja selle tegevuse populariseerimisele, korraldades kontserte, salvestusi, koolitusi. MTA ei tuvastanud ühingu tegevuses toetatavat sihtgruppi, kuigi selleks on ilmselgelt ERSO. Seda ei pidanud MTA aga avaliku huvi täitmiseks, ega leidnud, et riigiasutuse toetamine saaks olla ka heategevuslik.

Samuti muusikute ja muusikaõpilaste toetamise ning suuresti MTÜ poolt kantavate kuludega kursuste korraldamisega tegeleva MTÜ Järvi Festival puhul leidis MTA, et tegevusest ei selgu sihtrühm, seega ei olda heategevuslik. Millistel kaalutlustel (noored) muusikud sihtrühmaks ei sobi ning soodsad kursused heategevuslikud pole, põhjendusest ei selgu.

Toodud näidetest võib eeldada, et nende puhul on MTA jaoks mingi tunnus tegevuses piisavalt oluline, et lõpuni enda juurde jääda. Vaadates asjaolusid, millele mittevastamine lõpuks taandunud on, ei saa tuleta siiski mingit mustrit või metoodikat tegevusaladest, eesmärkidest või ühingutüüpidest, kes MTA arvates nimekirja ei sobi. Pigem on tegu läbivalt ebaloogiliste põhjendustega, kus MTA pole oma väiteid pea üldse selgitanud. Ülaltoodute seas pole nimetatud

ühinguid, kes on MTA vastu kohtusse läinud ja nende poolt- ja vastuargumente käsitletakse põhjalikumalt peatükis 4. Kohtupraktika kujunemine.

3.5. Kokkuvõtte probleemidest praktikas ja RM-i lahendused

2007. aastal valitsuse tegevuskavas plaanitud analüüsi olulisematest probleemidest ja lahendusettepanekutest tulumaksusoodustuse rakendamisel esitas RM lõpuks kuus aasta hiljem, 10. aprillil 2013 VV kabinetinõupidamisele.¹⁸³ Analüüs põhineb 2010. aasta sügisest kuni 2012. aasta alguseni Vabariiklaste liidu EMSL initsieeritud mitteametliku töörühma aruteludel, kus osalesid veel RM-i, MTA, Kodanikuühiskonna Sihtkapitali ja SiM-i esindajad, kellele lisandusid vastavalt teemaderingile nimekirja suuremate tegevusvaldkondade esindajad. Töörühma aruteludel põhinevad ettepanekud TuMS-i muutmiseks oli regionaalminister Siim Kiisler esitanud RM-ile juba 2012. aasta kevadel,¹⁸⁴ kuid ministeerium võttis lisaks pooleteisele aastale arutelusid veel aasta mõtlemiseks.

Valminud analüüsis möönab RM, et vabariiklaste rahulolematuse põhjuseks kehtiva korraga on osalt tulumaksuseaduse sõnastus, osalt maksuhalduri praktika, mis lähtub heategevuse tavatähendusest ja tõlgendab sõnu “sihtrühm” ja “toetamine” kitsamalt kui laiema ühiskondliku tegevuse tähenduses. Kuigi RM-i hinnangul on maksuhaldur oma praktikat mõnevõrra muutnud ja aktsepteerib ka abstraktsemat sihtrühma (sh ühiskonda tervikuna), peab ministeerium õigusselguse huvides vajalikuks TuMS § 11 lg 2 p 2 määratlus üle vaadata, jättes edasiste arusaamatuste vältimiseks seadusest välja viited konkreetsele sihtrühmale ja toetuse maksmisele: “Seaduse eesmärk ei ole kogu ühiskonna või muu määratlemata või raskesti määratletava sihtrühma heaks tegutsevate ühingute nimekirjast välistamine. Senisest enam peaks keskendumise avaliku huvi olemasolu hindamisele.”¹⁸⁵

Kokkuvõtteks teeb RM valitsusele ettepaneku muuta § 11 lg 2 p 2 sätestatud heategevuslikkuse mõistet nii, et nimekirja kantav ühing peab (avalikes huvides tegutsedes) pakkuma kaupa, teenust või muud hüve peamiselt tasuta või muul tulu mittetaotleval või üldkättesaadaval viisil. Soovitav muudatus ei pruugi praktikas senisest paremaid tulemusi anda, kuna esiteks jääb alles

¹⁸³ Rahandusministeerium. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamise põhimõtete muutmine. Esitamine valitsuskabineti nõupidamisele. 10.04.2013 (dokument ise viidatud Haugas 2013).

¹⁸⁴ SiM. Tulumaksuseaduse parandusettepanekud. Väljaminev kiri 1-21/4-1. 19.03.2012

¹⁸⁵ Haugas, *op. cit.*, lk 5

heategevuslikkuse sõna ja küllap ka selle jätkuv omatahtsi tõlgendamine MTA poolt. Väga küsitav on ka, kuidas aitab õigussele kaasa uute määratlemata õigusmõistete sissetoomine – nt üldkättesaadav. Täiesti arusaamatu on, mida võiks faktiliselt tähendada “tulu mittetaotlemine”, mis peaks asendama senise natukegi selgema “kasumit mittetaotleva viisi”.

Kui seni on põhimõtteliselt võimalik nimekirja kandmist taotleda kohe õigusvõime tekkimisel, siis RM-i teise ettepaneku kohaselt sätestataks reaalse tegevuse paremaks hindamiseks nimekirja pääsemise eeldusena, et ühing on nimekirja kandmise ajaks tegutsenud vähemalt ühe majandusaasta ja esitanud aastaaruande. Mõistes ja toetades küll RM-i kavatsusi “õnneotsijad” eemal hoida, on sellelgi ettepanekul mitu kitsaskohta. Esiteks on muudatuse üheks eesmärgiks vähendada MTA potentsiaalset kontrollikoormust, kuna äsjaloodud ühingute nimekirja kandmisel tuleks neid tähelepanelikumalt jälgida kui end juba tõestanuid. Piirang loob samal ajal senisest ebavõrdsema lähtepositsiooni annetuste kogumise seisukohalt, kui annetajad oleksid valmis ka äsjaloodud ühingu toetama, ent riik võtab ühingu usaldusväärse üle otsustamise maksuhoobadega enda kätte. Kui kehtima jäävad senised taotlustähtajad ehk 15. jaanuar ja 15. juuli tuleb halvimal juhul esitada ühingu majandusaasta aruanne juba enne 15. jaanuari või lükkub nimekirja kandmine lõpuks kuni kahele aastale pärast tegevuse alustamist.

Kolmandaks paneb RM ette muuta nimekirja kandmise taotlemise protsessi lihtsamaks ja osaliste rolle selgemaks ka haldusmenetluse nõuete valguses, andes nimekirja koostamine VV käest maksuhaldurile, jätkates aga komisjoni kaasamisega. Ideaalis peaks nimekirja kandmise otsused tehtama sel juhul jooksvalt ning komisjoni on vaja keeldumiste ja väljaarvamiste puhul.

Vähendamaks maksuerandi väärkasutust teeb RM ettepaneku kaaluda maksuvabadele stipendiumidele piirmäära kehtestamist kuus või aastas, kuna võimalust kasutatakse eriti spordivaldkonnas massiliselt ja üheselt töötasude asemel.¹⁸⁶ Samuti kehtestataks ühingutele kohustus deklareerida nimeliselt stipendiaadid koos makstud summadega, mis tehtaks ka avalikuks. Need esmapilgul tehnilised muudatused võivad sillutada teed uutele taotlejatele, keda MTA on tõrjunud seni nimekirja laskmast eeldusel, et taotlemise eesmärk ongi saada peagu-seaduslik võimalus töötasumaksudest kõrvale hiilida.

¹⁸⁶ Delfi. MTA: MTÜ-d hiilivad stipendiumide abil tööjõumaksudest kõrvale. 11.05.2013. majandus.delfi.ee/news/uudised/mta-mtu-d-hiilivad-stipendiumide-abil-toojourmaksudest-korvale.d?id=66111198 (11.05.2013)

Eelviimase ettepanekuna soovitab RM muuta TuMS § 49 maksuvabade kulude regulatsiooni nii, et täita 2011. aastal soodustuste kärpimisel loodud lünk, mis laseks toetusfondidel taas oma põhikirjalise eesmärgi täitmiseks kogutud vahendeid maksuvabalt üle anda ka teistele kui vaid nimekirja kuulujaile. Sarnane on ka viimane ettepanek, võimaldades käsitleda nn vastuvõtukuludena ka ühingute vabatahtlikega seoses kantavad kulud.

Viimaste ettepanekute juures vajab eelkõige kaalumist, kas vabatahtlike kaasamise või põhikirjalise eesmärgi täitmise mittemaksustamine peaksid olema vaid nimekirja kantud ühingute privileegid või on need omased ja vajalikud tehingud kõigile vabäühendustele.

4. Kohtupraktika kujunemine 2002–2013

Halduskohtus oli kuni 2013. aastani võimalik vaidlustada MTA otsust, taotledes selle kehtetukstunnistamist, õigusvastasuse tuvastamist ja maksuhalduri kohustamist taotlus uuesti läbi vaadata. Ehkki kaebajad on taotlenud ka MTA kohustamist esitada konkreetne ühing nimekirja kandmiseks, pole kohus endal leidnud pädevust asuda ise kaalutlust teostama. Antud menetluses polegi võimalik kaalutlust nullini redutseerida, sest vahepeal võivad olla ilmnunud uued asjaolud, mis välistavad nimekirja kandmise. Kohus saab seega kontrollida vaid kaalutlusõiguse rakendamise õigsust ning kaalutlusvigade korral kohustada kaebuse uuesti läbi vaatama.¹⁸⁷ 2013. aastast ei ole veel ühtset lähenemist välja kujunenud, millist toimingut või akti saab kohtus vaidlustada olukorras, kus VV määrus on vastuolus Riigikohtu lahendiga, ning kas võimalused on erinevad nimekirja kandmise taotlemise ja nimekirjast kustutamise menetlustes.

Kuigi Eesti maksuõiguse arendamisel on Lasse Lehise järgi küllaltki suur tähtsus kohtupraktikal, siis kohtulahendite andmebaaside järgi on MTA otsuste peale tulumaksusoodustuse menetluses esitatud halduskohtule kokku vaid tosinkond kaebust, millest lõviosa alles viimase kahe-kolme aasta jooksul. Otsuseni on neist jõudnud vähemad, apelleeritud paari ja Riigikohtu lahendi saanud vaid üks ja seegi polnud kaalutluse teostamisest. Tõenäoliselt võib samal teemal otsuseid mõni veel leiduda, mis pole andmebaaside vahetumise tõttu internetis leitavad, ent olulist infot annavad järgnevadki. Peatükis vaadeldakse kohtuotsuste ja –määruste ning toimikudokumentide analüüsis, kuidas on kohtud hinnanud nii seaduse eesmärki kui protsessi menetluslikku poolt, aga otsustest ja poolte argumentatsioonist tuleb välja ka eri tüüpi organisatsioonide puhul maksuhalduri lähenemine mõistete sisustamisel.

4.1. Üliõpilasselts Liivika Fond SA

Esimeses teadaolevas kohtulahendis jõustus 2003. aastal Tartu Ringkonnakohtu otsusega Tartu Linna Maksuameti otsus mitte esitada nimekirja kandmiseks SA-d Üliõpilasselts Liivika Fond, kuna ühingu põhikirjast ei tulenenud avalikes huvides ja heategevuslikku tegutsemist. Keelduva otsuse aluseks sai taotlusdokumentide mittevastamine nõuetele.¹⁸⁸

¹⁸⁷ Lehis 2012, lk 110.

¹⁸⁸ TrtRnKo 2-3-11/2003.

Taotleja põhikirjas olid sätted ÜS Liivika Kodu (Aino Järvesoo toetusel taastatud üliõpilasseltsi maja) ja selle projektide toetamisest ning samuti stipendiumide määramisest akadeemilise hariduse toetamiseks, ent MTA ei veendunud esitatud dokumentide põhjal, kuivõrd on Liivika Kodu avalikkusele suunatud ja millisele isikute ringile määratakse stipendiume. Apellatsiooniväitis taotleja, et seadusest ei tulenenud oma tegevuse ja sihtrühmade täpsem selgitamine taotluses, samuti ei küsinud vastavat infot MTA. Ringkonnakohus ei pidanud vajalikuks korrata halduskohtu otsuse põhjendusi, mis keskendusid samuti üksnes faktile, et põhikirjas ei kajastu heategevuslik tegevus avalikes huvides.

Kuna MTA ega halduskohus ei selgitanud lähemalt oma kaalutlusi, on otsusest raske järeldada, kas kohtu hinnangul on ühe üliõpilasseltsi tegevus suunatud liialt kitsale ringile, et pidada seda avalikes huvides toimuvaks, või oli tegu lihtsalt formaalse mittevastavusega ning põhikirjas sihtrühma täpsem selgitamine andnuks taotlejale parema tulemuse. Teisalt ei näinud toona kehtiv seadus ette tegevuse ja sihtrühmade täpsemat selgitamist põhikirjas ning vastav teave tulnuks selgitada menetluse käigus. Kas MTA rakendas ärakuulamis- ja uurimispõhimõtet ning millistel kaalutlustel otsuse tegi, kohtuotsustest ei selgu. Küsitav on keeldumise õigusliku alusena toonase TuMS § 11 lg 5 p 4 kasutamine ehk dokumentide mittevastavus õigusaktides kehtestatud nõudele, kuna olukorda, kus põhikirjast ei ilmne piisavalt teavet avalikes huvides ja heategevusliku tegutsemise kohta, ei saa pidada üksi mittenõuetekohaseks põhikirjaks. 2002. aastal puudus seadusest seegi tänane nõue, et sihtrühm peab tulenema põhikirjast.

4.2. Poliitikauuringute Keskus Praxis SA

Järgmise otsuse TuMS § 11 tõlgendamisel tegi Tallinna Halduskohus 2004. aastal, millega tühistas Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti otsuse jätta SA Poliitikauuringute Keskus Praxis esitamata nimekirja kandmiseks.¹⁸⁹ Vaidlus käis taotleja tööjõukulude suuruse üle, mille MTA väitis suuremaks kui sarnase töötajate arvuga ja sarnase iseloomuga tööd tegevas ettevõttes. MTA jättis rahuldamata taotleja vaide, lisades vaideotsuses täiendavate motiividena, et taotleja põhikirjalistest eesmärkidest ei nähtu heategevuslik tegevus avalikes huvides või toona TuMS § 11 lg 3 loetletud valdkondade toetamine, samuti ei tulenenud taotlusest, et Praxis oleks teinud nimetatud eesmärkidel kulutusi. Taotleja leidis kaebuses, et MTA ei esitanud otsuses mingeid asjaolusid või meetodikat, milliste töötasudega kaebaja omi võrreldi, apelleerides samas ka

¹⁸⁹ TlnHKo 3-1260/04.

analoogiale väitega, et sarnaste sihtasutustena on MTA esitanud nimekirja kandmiseks Avatud Eesti Fondi ja Eesti Õiguskeskuse.

Kohus nõustus kaebaja väitega otsuse motiveerimatusest ja kontrollimatusest, rõhutades nõnda ulatusliku diskretsiooniruumi juures põhjaliku motivatsiooni kohustust haldusorgani poolt. MTA väite peale, et võrreldes Eesti Õiguskeskusega oli Praxise põhikiri liiga lakooniline, tuletas kohus meelde uurimispõhimõtet, mille järgi pidanuks maksuhaldur koguma täiendavat teavet. Kuna MTA esitas kohtumenetluses ka uusi põhjendusi, mis ei kajastunud haldusaktis ega vaideotsuses, leidis kohus lõpuks olema ebaselge, millistest asjaoludest lähtuvalt jõudis MTA haldusaktis toodud järeldusele. Vastuseks MTA väitele, et võrdlus nimekirja kantud ühingutega ei ole kohane, sest iga taotlejat hinnatakse eraldi, leidis kohus, et ka sel juhul ei saa määratlemata õigusmõisteid erinevalt sisustada. MTA esitas Praxise nimekirja kandmiseks.

4.3. Ilumetsa Rongipeatuse Sõbrad MTÜ

2012. aastal rahuldab Tallinna Halduskohus MTÜ Ilumetsa Rongipeatuse Sõbrad kaebuse MTA otsuse peale, millega jäeti taotleja nimekirja kandmiseks esitamata vastuolu tõttu TuMS § 11 lg 2 p-ga 2 ehk heategevusliku tegutsemise osas.¹⁹⁰ Kaebaja jäi vaidluses seisukohale, et tasuta ning kasumit mitte taotlevate teenuste pakkumisega ja vabatahtlikkuse alusel tegutsemisega on ta seaduse nõude täitnud, et MTA kaalutluse alused on arusaamatud ning MTA nõue, et nimekirja kantaval ühingul peab olema ühiskonnaga ebavõrdsemas olukorras olev toetatav sihtrühm, ei põhine seadusel.

Vastuses möönis MTA, et kuigi taotleja tegevuses võib olla heategevusliku toetamise tunnuseid, pole selliseid tegevusi või eesmärke põhikirjas ette nähtud ega heategevusliku toetamise sihtgruppi põhikirjas määratud, samuti ei saa sihtgrupiks olla kõik potentsiaalsed Ilumetsa külastajad, kuna nad ei ole kellegi teisega võrreldes ebavõrdsemas või halvemas olukorras ega vaja seega toetust.

Kohus nõustus kaebajaga, et seaduses heategevuslikkust täpsustava sõnastuse kohaselt ei pea esinema mitu sätestatud tingimust üheaegselt, vaid kauba või teenuse (peamiselt) tasuta pakkumise asemel võib olla tegemist näiteks ka muu kasumit mittetaotleva tegevusviisiga, haldusaktis on kaalutusviga, põhjendused on mõnevõrra vastuolulised ega ole veenvad.

¹⁹⁰ TlnHKo 3-11-2352.

Pikemalt peatus kohus aspektil, et asjatundjate komisjon oli soovitanud taotlus rahuldada. Kohus nõustus MTA väitega, et komisjoni seisukoht on vaid soovituslik, “kuid sellest ei järeldu seda, et asjatundjate arvamuse võib ilma igasuguste põhjendusteta lihtsalt kõrvale jätta”, kuna komisjoni moodustamine ja töökord on VV vastavas määruses küllaltki põhjalikult kirjeldatud, millest “võib järeldada, et taolist komisjoni on peetud oluliseks, mis teisalt tähendab ka seda, et komisjoni seisukoha arvestamata jätmist peaks järgmise tasandi haldusaktis siiski mingil määral põhjendama.” Vaidlustatud haldusaktis puudusid aga nii komisjoni põhjendused kui MTA põhjendused nendega arvestamata jätmiseks. Kokkuvõttes ei veendunud kohus, et komisjoni seisukoha sisuline hindamine ja selle kajastamine haldusaktis ei oleks võinud viia teistsuguse tulemuseni. MTA vaatas taotluse uuesti läbi ja esitas ühingu nimekirja kandmiseks.

4.4. Wikimedia Eesti MTÜ

Samal ajal käis Wikimedia Eesti MTÜ kaebuse menetlus, mis lõpetati aga 27.03.2012, kui pool tundi enne asja arutamiseks määratud kohtuistungit teatas MTA oma otsuse ja vaideotsuse tühistamisest ning uuest otsusest esitada ühing nimekirja kandmiseks.^{191 192} Üldjoontes sarnanes vaidlus MTÜ Ilumetsa Rongipeatuse Sõbrad kaasusega, kus MTA ei leidnud, et eestikeelset Vikipeediat edendaval ühingul oleks täidetud heategevuslikkuse nõue, kuna tegevused pole “ühiskonna kui terviku eesmärkide ja huvide täitmise ehk riigi huvides, aidates neid ühiskonna vähetoiimetulevaid rühmi, mis on elanikkonna kui tervikuga võrreldes ebasoodsamas olukorras. Nimekirja kandmise eesmärk on toetada sihtgruppe, kes ise hakkama ei saa või nagu eelnevalt öeldud on teistega võrreldes ebasoodsamas olukorras ning mittetulundusühingu või sihtasutustegevus aitab täita selle tühimiku.”. Heategevuslikku toetamist vajava sihtrühma puudumise tuletas MTA ka ühingu TMIN taotlusvormist, kus polnud märgitud, et antakse toetusi, stipendiume või makstud abirahasid.

Vaideotsuses täpsustas MTA oma kaalutlusi veelgi, lisades, et ühingu tegevuses puudub selgelt piiritletud sihtgrupp, Vikipeedia keskkond on ühtemoodi kättesaadav kõigile ning sellise tasuta teenuse pakkumise juures puudub heategevuslik aspekt. Halduskohtule kaebuse esitanud taotleja jäi seisukohale, et seadusest ei tulene, justkui oleks heategevuslikkuse tingimusega seaduses mõeldud, et tulumaksusoodustust saavad üksnes sotsiaalselt ebavõrdses olukorras olevaid gruppe

¹⁹¹ TlnHKm 3-11-2978.

¹⁹² ERR. Maksuamet vabastas Wikimedia tagasiulatuvalt tulumaksust. 27.03.2012 uudised.err.ee/?06249192 (12.05.2013)

abistavad ühinged, vaid ka MTA senise praktika põhjal ühinguid nimekirja arvates ja sealt kustutades on enamasti lähtunud “sihtrühma toetamisel” tähendusest, et ühing tegutseks avalikes huvides ja kasumitaotluseta moel mõne üldisema väärtuse või hüve heaks ja nimel. Nimekirja juba kantud analoogidena tõi ühing välja samuti internetikeskkondi haldavad MTÜ Ökomeedia ning MTÜ Elava Ajaloo Keskus.

MTA ei nõustunud vastuses kaebusele taotleja seisukohtadega ning kordas suuresti oma seniseid põhjendusi sihtrühma puudumisest põhikirjas, ning lisades sõna “heategevus” selgitamiseks Õigekeelsussõnaraamatu tähenduse – eraalgatuslik abi puudusekannatajaile. Kaebaja vaidles sellele taas vastu, leides, et seaduse tingimusest sõnastus “sihtrühmale, mille toetamine tuleneb tema põhikirjast,” ei eeldagi, et sihtrühm peab sõnaselgelt põhikirjas märgitud olema, vaid selle võib just nimelt *tuletada* ühingu eesmärgist, kusjuures oma sihtrühma ehk Vikipeedia kasutajaskonda tulnuks kaebaja hinnangul lugeda nagunii üldtuntuks. Ekslikuks pidas kaebaja MTA poolt Õigekeelsussõnaraamatu definitsiooni kasutamist, kuna seaduses on tingimus omadussõnana “heategevuslik”, olles ka lahti seletatud mh “muul kasumit mittetaotleval viisil”, mistõttu ei saa järeldada, et soodustus oleks mõeldud vaid klassikalistele heategevusorganisatsioonidele. Üldiselt seadis kaebaja MTA väite “...jääb arusaamatuks ka vajadus nende heategevuslikuks toetamiseks” põhjal kahtluse alla maksuhalduri pädevuse hinnata, kes vajab ühiskonnas toetust ning kas taotlevad ühinged suudavad seda sobivalt pakkuda; ning rõhutas, et ka komisjon soovitas taotlus rahuldada, millega mitteametust MTA ei põhjendanud. Taotleja kanti tagasiulatuvalt nimekirja.

4.5. Muusikute Täiendõppe Keskus MTÜ

12. oktoobril 2012 lõpetati samuti kohtumäärusega Muusikute Täiendõppe Keskuse kaebuse menetlus MTA otsuse peale arvata ühing nimekirjast välja, aga seekord kaebust läbivaatamata tagastades.¹⁹³ Kohus leidis esmakordselt, et MTA otsus ei ole haldusakt, mille tühistamist saaks kohtus nõuda, vaid üksnes menetlustoiming, millega kaebaja õigusi või kohustusi ei looda, muudeta ega lõpetata, sest need on võimalikud alles VV korraldusega kaebaja kustutamisel nimekirjast.

Kaasus oli huvitav ka sisuliselt, paotades ust maksuhalduri mõttemaailma ja seekord kultuurivaldkonna ühingu tegutsemisest avalikes huvides ja heategevuslikult ning veel mõnele

¹⁹³ TlnHKm 3-12-2102.

seaduse nõudele vastamisel. Jättes kõrvale, millistel kaalutlustel ühing 2004. aastal nimekirja kanti ning kas asjaolud olid kaheksa aastaga muutunud, väärivad MTA põhjendused eraldi tähelepanu.

Kokkuvõtvalt leidis MTA, et kuigi Pille Lille Muusikute Toetusfondi kaubamärgi all tegutseva ühingu eesmärk on arendada muusikakultuuri ning maksta muusikutele enda arendamiseks stipendiume, on sihtrühma näol tegu professionaalsete muusikutega, mis ei liigitu heategevuseks, vaid muusikute kutsealase tegevuse soodustamiseks. TuMS § 11 lg 4 p 4 kohaselt ei kanta nimekirja ühingu, kes tegeleb muuhulgas sihtrühma kuuluva isiku kutsealase tegevuse soodustamisega. Sellest tuletas MTA samal ajal ka avalikes huvides mittetegutsemise, kuna ühingu tegevus ei too kasu üldsusele tervikuna, vaid kitsalt piiritletud kasusaajate isikute grupi huvides, kelleks on professionaalsed muusikud.

Asjatundjate komisjon ei nõustunud ühingu nimekirjast kustutamiselega. Ei nõustunud sellega ka ühing ise, esitades halduskohtule kaebuse MTA otsuse tühistamiseks. Põhjendustena tõi ta muuhulgas, et ühing ei tegele üksnes professionaalsete muusikute toetamisega, vaid põhikirjaski on viidatud erilisele tähelepanule noorte toetamisel, kellele on loodud allfonde ja antud välja preemiaid. Stipendiaatide ring pole ka kitsas, vaid igal aastal on stipendiume määratud kümnetele ja kokku sadadele artistidele. Kaebaja märkis ka, et ka professionaalne kultuuritegevus vajab toetust, kuna sponsorite, annetajate, maksusoodustuste, avaliku sektori toetuse ja vabatahtliku tööta puuduks enamikul publikust ligipääs kvaliteetsele kultuurile, kuna piletihind tuleks palju kõrgem. Seega on ühingu sihtrühmaks ka publik.

Kaebaja ei näinud oma tegevust sihtrühma kuuluva isiku kutsealase tegevuse soodustamisena, selgitades, et tema arvates on sätte mõte välistada nimekirjast erahuve teenivad, sh erialaliitude laadsed organisatsioonid, ja seadusandja ei saa olla mõelnud, et nimekirja kantakse vaid mitteprofessionaale koondavad ja toetavad ühingud. Kaebaja viitas ka MTA enda kodulehel toodud juhenditele, kus "rahvuskultuur" tegevusvaldkonnana esineb sõnaselgelt kui avalikes huvides ja heategevuslik ning kui MTA mõtleks nimekirja sobivaina üksnes harrastajaid, peaks juhendeis seisma mõiste "rahvakultuur". Ühe kultuurivaldkonna edendamine seondub lahutamatult seda esindava kutseala viljelemise ehk muusikute puhul esinemisega, mistõttu tekib vastuolu MTA väidetes avalikes huvides tegutsemisest ja kutsetegevuse soodustamisest – loovisikute tegevus on olemuslikult suunatud väljapoole, publikule, kuna ei esineta üksi ja iseendale.

Lisaks juhtis kaebaja kohtu tähelepanu, et MTA 6.09.2012 tehtud otsus sisaldas uusi õiguslikke ja faktilisi aluseid, mida polnud 23.05.2012 tehtud hoiatuses, ning ühingul puudus enne haldusakti andmist võimalus anda nende kohta selgitusi. Kuna kaebust menetlusse ei võetud, esitas MTA ühingu nimekirjast kustutamiseks, ent valitsuse istungil tekkinud arutelu järel jäeti ühing koos mitme teise kultuurivaldkonna organisatsiooniga siiski nimekirjast kustutamata.¹⁹⁴

4.6. Arstide Täiendkoolituse Fond SA

Kõige pikema ehk kaks aastat väldanud vaidluse on läbi käinud Arstide Täienduskoolituse Fond, kelle suhtes 2011. aastal tehtud nimekirjast väljaarvamiseks esitamise otsus jäi jõusse Riigikohtu halduskollegiumi otsusega 10. jaanuarist 2013 kaebeõiguse puudumise tõttu.¹⁹⁵ Selles kaasuses mõtestas kohus ka määratlemata õigusmõisteid, toetades selgelt MTA positsiooni.

Vaidlus käis taas avaliku huvi ja heategevuslikkuse üle, millele arstide erialane täiendkoolitus, ümberõppe toetamine ja nendeks stipendiumide maksmine ei vasta, kuna arstid pole toetustvajav sihtrühm ja pigem on tegemist isikute kutsealase tegevuse soodustamisega, mis on TuMS § 11 lg 4 p 4 alusel nimekirjast välistav asjaolu. Samuti on ühingu asutajaks selgelt kutseorganisatsioon MTÜ Eesti Arstide Liit. Ühingu vastuväidete kohaselt on tema tegevuse eesmärgiks kvaliteetse ravi tagamine, mistõttu on täienduskoolituse toetamine ka patsientide ehk avalikkuse huvides. Sihtrühm vajab ühingu kinnitusel toetust ka seetõttu, et täiendkoolitus on sotsiaalministri 15. detsembri 2004. a määruse nr 128 "Tervishoiuteenuse kvaliteedi tagamise nõuded" alusel tehtud kohustuslikuks, ent riigipoolne toetus sisuliselt puudub. MTA otsuses puudusid kaebaja hinnangul asjakohased põhjendused, järeldused on meelevaldsed ning stipendiaatide ring pole piiratud vaid Eesti Arstide Liidu liikmetega.

Halduskohus nõustus maksuhalduriga, et viimasele ongi antud kaalutusõigus määratlemata õigusmõisteid kitsamalt piiritleda, aga ka heategevuslikkuse mõiste sisustamisega kui nõrgemas positsioonis olevate isikute abistamisena. Arstid on toetuse eest kohustatud aga vastusoorituseks. Miks MTA kaebaja üheksa sama eesmärki täitva tegevusaasta jooksul varem neid küsimusi ei püstitanud, vastas kohus, et majanduslanguste aastatel peabki arvestama maksusoodustuste vähenemisega.¹⁹⁶

¹⁹⁴ Rahandusministeerium. Maksupoliitika osakonna memo ministrile ja kantslerile 21.12.2012.

¹⁹⁵ RKHKo 3-3-1-70-12.

¹⁹⁶ TlnHKo 3-11-2014.

Ühingu apellatsiooni rahuldamata jätnud ringkonnakohus nõustus halduskohtu järeldustega, märkides täiendavalt, et halduspraktika muutmine ei ole keelatud, kui mõistete sisu muutus toimub kõigi asjassepuutuvate isikute suhtes, halduspraktika muutumist ei pea eriti intensiivselt põhjendama ning et ilmselgelt on ka käesoleval juhul aset leidnud oluline kriteeriumide muutus kõnealusesse registrisse kandmise põhimõtetes.¹⁹⁷ Kuidas tuvastas ringkonnakohus halduspraktika muutumise ilmselguse, otsusest välja ei tulnud. Kui selleks oli ka MTA jõulisem hoiak tõlgendada mõisteid kitsendavalt, kus vähegi võimalik, ei saa seda pidada “halduspraktika muutmiseks kõigi asjassepuutuvate isikute suhtes”, ammugi “ilmselgeks”.

Kassatsioonikaebuses leidis ühing muuhulgas, et vaidlustatud otsuse põhjendused on meelevaldsed, kohtud on jätnud mitmed kaebaja väited tähelepanuta ja et ühingat ennast ei muuda kutseorganisatsiooniks asutamine kutseorganisatsiooni poolt. Kuna Riigikohus jättis ühingu kassatsioonikaebuse rahuldamata, muutes ringkonnakohtu otsuse põhjendusi, esitab rahandusminister ühingu nimekirjast väljaarvamiseks tõenäoliselt 1. juulist 2013. Seejärel on ühingul võimalus alustada kogu kohtuteed otsast peale, esitades kaebuse VV korralduse peale, olles selleks hetkeks aga oma nimekirja kuulumisega kaasnevatest õigusest juba ilma jäänud. Kohtuvaidluse ajaks õiguste säilitamine, õigupoolest taastamine, on võimalik vaid esialgse õiguskaitse korras.

4.7. Kinoteater MTÜ

Antud kaasust käsitletakse pikemalt, kuna vaidlus kujunes pikaks ja keerles paljude erinevate argumentide ümber, mida taotleja ning maksuhaldur avaliku huvi ja heategevuslikkuse mõtestamisel kasutasid. Asi on oluline ka seetõttu, et võrreldes eelmise kaasusega sisustas teise astme kohus määratlemata õigusmõisteid risti vastupidiselt.

Oma esimese otsuse MTÜ Kinoteater 2012. aasta jaanuaris esitatud taotluse rahuldamata jätta tunnistas amet motiveerimispuuduste tõttu kehtetuks, kui see oli halduskohtusse kaevatud. 31.05.2012 tehtud põhjalikuma otsuse vaidlustas ühing taas, mille halduskohus jättis 16.10.2012 rahuldamata.¹⁹⁸ Ühing esitas 30.10.2012 apellatsiooni Tallinna Ringkonnakohtule.

Esimeses, 12.03.2012 tehtud otsuses leidis MTA taotleja tegevuse mitte vastama TuMS § 11 lg 2 p 2 nõudele heategevuslikkusest. Põhikirjas toodud kultuurialase tegevuse viljelemine ning selle

¹⁹⁷ TlnRKO 3-11-2014.

¹⁹⁸ TlnHKO 3-12-1304.

elanikkonna teenindamine ja teatrikeele rikastamine uute väljendusvahenditega, samuti noorte loovtegelaste toetamine ei sisaldanud maksuhalduri hinnangul sihtrühma ega selle toetamiseks tehtavat. Prognoositava piletitulu suurest osakaalust tuletas MTA, et ei tegeleta heategevusega vaid ettevõtlusega, tegevused peavad aga toetama sihtrühmi, kes ise endaga hakkama ei saa või on teistega võrreldes ebasoodsamas olukorras, ning heategevuslikuks loetakse ühingat siis kui ühing maksab tulenevalt tema põhikirjast sihtrühma kuuluvale isikule toetust või teeb annetusi.

Järgmises, 31.05.2012 tehtud, otsuses asus MTA täiendavalt seisukohale, et ühing ei tegutse ka avalikes huvides, kuna selleks peab ühingu tegevus olema kasulik kogu ühiskonnale tervikuna või kasusaajate sihtgrupile, ehk olema ühiskonna kui terviku eesmärkide saavutamiseks kaasatud maksimaalselt lai isikute ring. Ühing sellele tingimusele ei vasta, kuna tal on vaid kaks liiget, etendusi ei anta tasuta või turuhinnast madalama hinnaga, seega tegutseb ühing valdavalt erahuvides ja oma erialaga seotud kitsa isikute ringi huvides. Viimast kinnitab MTA hinnangul ka ühing oma taotluses: loob võimalused loovaks tööks ja eneseväljenduseks lavakunstkooli lõpetajatele, kes ei leia tööd olemasolevates teatrites.

Heategevuslikkuse osas selgitas MTA, et kuigi tegeletakse kultuuri edendamisega, siis etenduste andmine, millele võib pileti osta igapäev, ei muuda seda heategevuslikuks tegevuseks. Maksuhaldur ei nõustunud ühingu võrdlusega teiste kultuurialal tegutsevate harrastusgruppidega, keda on nimekirja kantud, kuna laulukoorid ja tantsuseltsid on “üldiselt isikute hobitegevus ning nende poolt antavad kontserdid ja etendused külastajaile kas tasuta või sümboolse tasu eest.” MTA ei nõustunud ka, et taotleja seniste etenduste 5–7 eurosed piletihinnad, mis ei kata kulusidki (võrrelduna kutseliste teatrite kuni 20-eurostega), teevad ühingu heategevuslikuks, kuna kasumit taotlemata tegutsemine ongi mittetulundusühingule tavapärane tegevus. Lisaks leidis maksuhaldur internetist, et ühe Kinoteatri etendust sisaldanud ürituse pääse maksis 2012. aasta maikuus maksnud 15 eurot, mida endale lubada saavate isikute ring on piiratud. Heategevusliku tegutsemise vastu leidis maksuhaldur veel argumentidena, et ettevõtlusest prognoosis ühing taotlusvormis 71% kõigist tuludest ning kuna ühingu registreerimisest taotluse esitamiseni on makstud töö- või teenustasudeks 2000 eurot.

Halduskohtule esitatud kaebuses kordas ühing suuresti ülalkirjeldatud Muusikute Täiendõppe Keskuse argumentatsiooni, kuna asjaolud ning MTA põhjendused olid sarnased. Ühing viitas MTA enda kodulehele, kus kunst ja kultuur on nimetatud kui avalikes huvides tegevusalad, et kultuuriühingu sihtrühmaks saab olla üksnes publik ja mitte kuidagi vaid loovisikud või tehniline

personal ning ka ühingu liikmete arv ei saa olla avalikes huvides tegutsemise indikaatoriks, sest tegutsemine peab olema suunatud liikmeskonnast väljapoole. MTA sellise arusaama järgi ei saa nimekirja kanda kedagi, kel on palgalised töötajad, kuna nii saavad alati ühingu töötajad teatavat isiklikku kasu. Ühing juhtis ka tähelepanu punktidele oma põhikirjas, mille järgi ühing ei jaga oma vara või tulu ega anna materiaalselt abi või rahaliselt hinnatavaid soodustusi oma asutajale, liikmele, juhtimis- või kontrollorgani liikmele, temale annetusi teinud isikule või sellise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele ega nimetatud isikutega seotud isikutele. Lisaks märkis ühing, et töötasud moodustavad prognoositavas eelarves vaid viiendiku ning esimesel poolaastal polnud töötasusid üldse makstud, erinevalt taotlusvormi prognoosil põhinevast MTA väitest, et kahe kuu jooksul maksti neid 2000 eurot.

Ühingule jäi arusaamatuks, kuidas defineerib MTA “kasulikku tegevust”, “ühiskonda tervikuna” ja “ühiskonna kui terviku eesmäärke” ning milliste tunnuste järgi neid avalikes huvides tegutsemise hindamisel mõõdetakse; kuid ka selleta on nii tavatähenduses, MTA juhendite kui ka põhiseaduse valguses kultuuri säilimine riigi ja ühiskonna huvides, millega on avalikes huvides tegutsemise kriteerium täidetud. Ühing vaidles ka vastu, justkui hobikorras tegutsevad kultuuriseltsid oleksid rohkem heategevuslikumad, kuna nemadki ei tegele mingi sihtrühma aitamisega, vaid viljelevad lihtsalt üht kunstivormi ja esitavad seda avalikult. Enda puhul leidis ühing heategevuslikkuse nõude täidetud olema, kuna tegutsetakse kasumit mittetaotleval viisil, makstakse sihtrühma kuuluvatele isikutele (noored loovisikud) toetust, tehakse soodustusi vähemkindlustatud isikutele ning hoitakse piletihinnad madalal. Hinnavõrdluseks tõi ühing, et isegi kui tema pilet maksaks 15 eurot, ei saaks seda pidada kasumit taotlevaks tegevuseks, kuna üksnes piletituludest kulude katmine ajaks piletihinna 50-100 euroni.

MTA väitele, et ühing tegeleb ettevõtlusega, kuna sellest prognoositavad tulud ulatuvad 71%-ni, ei leidnud ühing õiguslikku alust, kuna TuMS § 11 lg 4 p 3 lause teine pool lubab ettevõtlusega tegeleda ka põhitegevusena, kuni 90% tulemist kasutatakse põhikirjalistel eesmärkidel. Ettevõtlustulemit TMIN vorm esitada aga ei võimaldagi ning MTA ei küsinud ka sellekohast lisainfot. Viimaseks pidas ühing puudulikuks MTA selgitust, miks ei arvestatud komisjoni soovitusel teda nimekirja kanda.

Kaebaja taotlust võrdsele kohtlemisele ja analoogiale, et nimekirja kuulub hulk teatritruppe – tuntumatest MTÜ VAT Teater, Ühendus R.A.A.A.M, teatrifestivali Draama korraldajaks SA Eesti Teatri Festival jt – vastas MTA, et väited pole asjakohased, kuivõrd puudub võimalus võrrelda

nimekirja juba kantute tegevust taotlejaga: “Võtmata siinkohal sisulist seisukohta selles, kas ja kes nimekirja kantutest konkreetselt kuuluvad sinna õigustatult või mitte, osundab MTA, et maksumaksjal ei oleks mingil juhul õigust nõuda teiste maksumaksjate puhul kohaldatud väära, kuid soodsa tõlgenduse rakendamist enda suhtes. Ebaõiglus ei loo uut õigsust.

Maksuhalduri töövõtete vastu protestides tõi ühing ka välja juba 24.01.2012 ehk vahetult taotluse esitamise järel ja enne komisjoni koosolekut MTA-lt saadud e-kirja, milles maksukorralduse osakonna revident soovitas taotlus tagasi võtta, kuna ühing ei sobi nimekirja kandmiseks. Sealjuures ei pärinud ametnik lisainfot ja viitas vaid õiguslikule alusele heategevuslikust tegutsemist, millele ühing ei vasta. Ise taotlusest loobudes kaotaks ühing võimalused menetlusele ning vaidlustamisele.

16.10.2012 tehtud otsusega jättis Tallinna Halduskohus kaebuse rahuldamata, nõustudes MTA põhjendustega neid kordamata. Kohus märkis lisaks, et üksnes soodsamad piletihinnad ei tee ühingu heategevuslikuks, vaid konkreetne sihtrühm peab saama ühingu tegevuse tulemusena mingit reaalselt tuvastatavat kasu ning noorte loovisikute toetamine muuhulgas eneseväljendusvõimaluste loomise teel on sisuliselt töökohtade loomine, mis on omane ka kutselistele teatritele. “Just nendel põhjustel - ja mitte väidetava publikule suunatud heategevuse pärast - ongi kohtu arvates kaebajate korraldatavate etenduste piletihinnad kutseliste teatrite omadest mõnevõrra madalamad (v.a. Kõue mõisa etendus), sest potentsiaalne publik lihtsalt poleks nõus kõrgemat piletihinda maksma,” lisas kohus.

Ringkonnakohtule esitatud apellatsioonikaebuses leidis ühing, et halduskohus on ebaõigelt tuvastanud TuMS § 11 sätestatud maksuerandi eesmärgi ja kohaldusala ulatuse, kui võrdleb ühingu kutseliste teatritega, kelle all mõtleb kohus ilmselt riigi- ja munitsipaalteatreid, kuna nimekirja on kantud MTÜ-dena tegutsevaid teatreid, kellele maksusoodustus ongi mõeldud – kodanikuühiskonna ja omaalgatuse toetamiseks. Ühing märkis ka, et kultuurivaldkonnas on publikut ehk sihtrühmi raske piiritleda ning “reaalselt tuvastatavat kasu” tõendada. Vastuolulised on kohtu põhjendused, kus ühes lauses leitakse, et heategevuslikkus eeldab konkreetset sihtrühma, aga järgmises lauses, et laiemat publikut. Järeldada võib, et ka “laiem publik” on sihtrühmana kohtu arvates piisav ja Kinoteatri põhikirjas vastab sellele sõna “elanikkond” punktis 1.2. Samas lauses toodud väite, justkui oleks heategevuslik vaid suunatus isikute hobitegevuse tutvustamisele, on kohus põhjendamata jätnud. Samas kinnitab kohus korduvalt, et Kinoteater pole ka kutseline või professionaalne teater, olemata nimekirja sobiv ka algajatena.

24.01.2013 esitas ühing ringkonnakohtule lisatõendina asjaolu, et rahandusminister esitas MTA ettepanekul VV 20.12.2012 istungile teiste seas VAT Teatri, Fine 5 Tantsuteatri, Muusikute Täiendõppe Keskuse ning Ühenduse R.A.A.A.M nimekirjast väljaarvamiseks samadel alustel kui keeldus apellanti nimekirja kandmast. VV lükkas vaidluste tekkimise tõttu küsimuse arutamise edasi ning 27.12.12 istungil jättis need ühinged ja arhitektide ning kirjanike liidud nimekirjast kustutamata.¹⁹⁹ Apellant leidis, et sellega on VV nõustunud komisjoni seisukohaga, et teatri-, tantsu- ja muusikaetenduste andmine, sh piletitasu küsides ja töötasusid makstes, on avalikes huvides ja heategevuslik ning tegu pole kellegi kutsealase tegevuse või ettevõtluse soodustamisega.

Huvitav on ka märkida, et MTA oma edasises praktikas VV seisukohta samamoodi ei mõistnud ja jättis Kinoteatri 15.01.2013 esitatud uue taotluse taas rahuldamata.

Tallinna Ringkonnakohus aga rahaldas 23.04.2013 tehtud otsuses apellatsioonikaebuse osaliselt – pidades erinevalt tühistamiskaebusest lubatavaks kohustamiskaebust – ning tegi MTA-le ettekirjutuse ühingu taotlus nimekirja kandmiseks uuesti läbi vaadata.²⁰⁰ Sisuliselt nõustus kohus kaebaja seisukohtadega enamiku asjaolude puhul leides muuhulgas, et ka erateatri eesmärk on pakkuda kultuurilist elamust publikule ning kõrvaline mõju mõnele üksikisikule jääb avaliku huvi piiresse. Ringkonnakohus ei nõustunud MTA ja halduskohtu arusaamadega heategevuslikkusest, leides, et mõiste on laiatähenduslik, hõlmates igasuguse sellise tegevuse, kus ühing korraldab üritusi, mis on avalikes huvides ja mille korraldamise kulusid ei kanna neist üritustest osavõtjad täiel määral; samuti pole konkreetse, piiritletava sihtrühma tuvastamine ühingu tegevuse heategevuslikkuse tuvastamiseks vajalik, sest selleks võib olla kes tahes ühingu poolt korraldataval üritusel osaleja. Kohus võttis arvesse ka apellandi esitatud lisatõendi VV 27.12.2012 otsusest mitte arvata erateatreid nimekirjast välja, kuna sellega sisustas VV avaliku huvi ja heategevuslikkuse mõisteid just nii, et piletitulu teenimine ka kellelegi toetuste maksmiseta on heategevuslik.

Kohus lükkas sellega esmakordselt ja ühemõtteliselt ümber MTA mitmed aastatepikkused tõlgendused, sealhulgas toetustvajava sihtrühma olemasolu nõude. MTA kasseeris 23.05.2013 otsuse Riigikohtus, põhjendades, et ringkonnakohtu üldsõnalised ja laialivalguvad tõlgendused

¹⁹⁹ VV pressikonverentsi stenogramm 27.12.2012 valitsus.ee/et/uudised/pressikonverentsid/stenogrammid/73856/vabariigi-valitsuse-pressikonverents-27-detsember-2012 (13.04.2013)

²⁰⁰ TlnRKO 3-12-1304, jõustumata.

mõistete käsitlemisel viivad olukorrani, kus enamik ühinguid tuleb lugeda avalikes huvides ja heategevuslikult tegutsevaiks.

4.8. Püha Johannese Kooli Sihtasutus

Kristliku kallakuga erakooli loomisega tegelev ühing esitas taotluse 2013. aasta jaanuaris, mille rahuldamisega MTA ei nõustunud, leides komisjonile esitatud kokkuvõttes, et põhikirjast ja TMIN vormist ei nähtu, et ühingu tegevus oleks suunatud sihtrühmale, kes on muu ühiskonna kui tervikuga võrreldes ebasoodsamas olukorras ja vajab abi ja toetust. Seega ei vasta ühing heategevuslikkuse nõudele. Komisjon soovitas ühingu nimekirja kanda, leides, et hariduse toetamine on valdkonnana avalikes huvides ja heategevuslik, kool teeb hinnasoodustust ebasoodsamas olukorras õpilastele ning ei nähtu ärilisi eesmärke.

12.03.2013 ühingule väljastatud teates jäi MTA enda juurde: sihtasutus ei tegutse heategevuslikult. Ühing esitas halduskohtule kaebuse kohustada MTA-d taotlus uuesti läbi vaatama, kuna otsus on kaalutlusvigadega ja põhjendamata. Mittevastamise esimeseks põhjenduseks tõi MTA, et ühingul puudub teate koostamise kuupäeval koolitusluba, ent nimekirja kandmiseks peab ühing "juba taotluse esitamise ajal tegutsema heategevuslikult. Ühing ei leidnud kaebuses, et koolitusloa puudumisest üksi tuleneks sobimatus nimekirja ning kooli avamiseks ettevalmistamine moodustab kooli pidamisega ühe terviku. Ühingule jäi see väide seostamatuks ka MTA järgmisega, justkui erakool, kes annab haridust õppemaksu eest, ei sobiks olemuslikult nimekirja kandmiseks.

Seosetuks pidas ühing ka MTA hinnangut heategevuslikkusest, kuna põhikirjast ja taotlusest neist ei selgu, kuidas nimetatud tegevused on seotud heategevusliku toetamisega, st ühiskonna kui terviku eesmärkide ja huvide täitmisega ehk riigi huvidega. Ühingu arvates ei tulene TuMS § 11 lg 2 punktist 2 eeldust ühiskonna kui terviku ehk riigi huvide täitmisest ja nii sisustatakse pigem avalikes huvides tegutsemise nõuet, mille osas maksuhalduril ühingule etteheiteid pole.

Ühing ei mõistnud, kuidas MTA ei suuda tema põhikirjast sihtrühma tuletada, kuna tegemist on sõnaselgelt kooli pidava sihtasutusega, ja kooli sihtrühmaks on õpilased ja nende vanemad, mida oli selgitatud taotluse kaaskirjas. MTA ei olnud tuvastanud, et ühing tegutseks mingite muude sihtrühmade huvides kui koolile tavapäraselt omane. Samuti on MTA-st ekslik eeldada, et heategevuslikkus väljendub vaid toetuse maksmisses, sest lg 2 p 2 näeb ette ka muul kasumitaotluseta viisil tegutsemise, millele ühing vastab – õppemaksusoodustuste näol, mille tõi

MTA-le välja ka asjatundjate komisjon. MTA selle infoga ei arvestanud ega põhjendanud mitteamvestamist. Soodustusi endid TMIN vorm eelarves näidata ei võimalda.

Lisaks viitas ühing MTÜ Kinoteater kaasusest ringkonnakohtu 23.04.2013 selgitustele, mille järgi on igasugune alla omahinna teenuse pakkumine heategevuslik ning oma TMIN vormi eelarvele, kus õppemaksud moodustavad alla viiendiku plaanitud tuludest. Samuti märkis ühing, et MTA on alles hiljuti revideerinud oma seisukohta, mille kohaselt kasumitaotluseta juriidilise isiku peetavad erakoolid sobivad nimekirja. Nimelt esitas MTA 21.08.2012 komisjonile hoiatuse tegemiseks üle 10 erakoolipidaja ja tegi enamikule ka 2012. aasta sügistalvel hoiatused. Sellegipoolest ei esitanud MTA 2013. aasta veebruaris mitte ühtki neist ühingutest nimekirjast väljaarvamiseks, millest võib järeldada, et MTA küll plaanis halduspraktikat muuta ja paljud erakoolipidajad korruga välja arvata, ent loobus – vastasel juhul, kui puudused jäänuks kõrvaldamata, pidanuks MTA vastavalt VV määruse § 5 lg 3 toodule esitama ühingud komisjonile nimekirjast kustutamiseks. Seega ei järgi MTA kaebaja suhtes võrdse kohtlemise põhimõtet, kui ei esita uusi sarnaseid ühinguid nimekirja kandmiseks.

4.9. Teised vaidlused

2006. aastal vaidles MTÜ J.P maksuhalduri ja rahandusministeeriumiga küsimuses, kas põhikirjas võib ette näha, et likvideerimisel antakse ühingu järelejäänud vara üle Hispaanias asuvale ühingule.²⁰¹ MTA oli alguses sellega nõus, kuna 2005. aastal kehtinud TuMS § 11 lg 3 p 2 nägi ette vaid, et allesjäänud vara antakse üle samalaadsete eesmärkidega ühingule. RM leidis aga, et “on loogiline”, et vara jääb Eestisse, kuna tegu on Eesti vabäühendustele mõeldud soodustusega, samuti, et vara väljaviimisel ei saaks selle saajat kontrollida ega vajadusel maksustada. Kohuski läks kaugemale grammatilisest tõlgendusest, nõustudes RM-iga seaduse eesmärgi ehk seadusandja tahte osas ja jättis kaebuse rahuldamata. Tõlgenduse ühe allikana kasutas kohus ka parasjagu menetluses olnud TuMS-i muutmise eelnõud, millega vaidlusalust sätet täpsustada plaaniti.

Püha Johannese Kooli SA-ga sarnane vaidlus on kohtus pooleli Tallinna Toomkooli SA-l, kelle suhtes tehtud esialgse otsuse MTA tühistas 2012. aasta maikuu saadud vaide peale, tehes septembris uue ja põhjalikuma, kuigi jätkuvalt keelduva.²⁰² Ka sellele esitatud vaiet MTA ei

²⁰¹ TlnHKo 3-05-474 (liidetud 3-817/05; 3-1401/05), kaebaja nimi otsuses teadmata.

²⁰² Haldusasi 3-12-1561, 13.05.2013 seisuga menetlusse võtmise ootel.

rahuldanud, misjärel esitas ühing kaebuse halduskohtule, ent pool aastat pärast kaebuse esitamist toimunud esimesel kohtuistungil 2013. aasta märtsis pidas kohtunik enne järgmisi samme ehk kaebeõiguse tuvastamistki paremaks ära oodata sarnastel asjaoludel peetava vaidluse tulemuse ringkonnakohtus MTÜ-ga Kinoteater.

Hea Kooli Sihtasutuse kaebuse tagastas halduskohus 20.12.2012 läbivaatamata kaebeõiguse puudumise tõttu. Sealjuures leidis kohus erinevalt hilisemast ringkonnakohtu lahendist Kinoteatri kaasuses, et ühing ei saa ka kohustamisnõuet esitada.²⁰³

Ringkonnakohtusse jõudnud Nõo Reaalgümnaasiumi Vilistlaskogu vaidlus lõppes taotleja kaotusega 18.03.2013, ent küsimus oli kaebetähtaja ennistamises ja kaebus ise jäi menetlemata.²⁰⁴

²⁰³ TlnHKm 3-12-2602.

²⁰⁴ TlnRKm 3-12-1610.

Kokkuvõte

Magistritöö eesmärk oli analüüsida, kuidas on Eestis kujunenud ja toimib vabaihenduste tulumaksusoodustuse kord. Uurimuse üheks ajendiks oli vabaihenduste enam kui 15 aasta pikkune rahulolematuse pidevalt muutunud süsteemiga, ja hüpoteesiks, et kuigi poliitilisel ja strateegiate tasandil on Eesti kodanikuühiskonda ja seda soodustavaid maksuerandeid pidevalt toetatud, on vabaihenduste maksukeskkond on Eestis hoopis karmistunud, soodustuse saamise menetlus keeruline ning õiguse tõlgenduspraktika eesmärgipäratu.

Vastamaks uurimisküsimustele vaadeldi esmalt poliitilisi lubadusi, mis kinnitasid üsna pidevalt nii valitsuslepetes kui strateegilistes dokumentides, et kodanikuühiskond on oluline ja maksukeskkond peab soodustama vabaihendustele annetamist. Tegelikke samme astuti aga vähe ja ehkki soodustuste regulatsiooni muudeti vaata et igal aastal, ei kajastunud poliitiline retoorika õigusloomes kuigivõrd. Parlamendi ja valitsuse aruteludes elavneti rohkem siis, kui küsimuse all oli parteide endi rahastamine ja neile oluliste huvigruppide või lausa konkreetsete ühingute toetamine. Soodustuste ja soodustatute ringi on küll nii laiendatud kui jälle kitsendatud, aga erilise süsteemse lähenemiseta, vaid pigem olupoliitiliselt üksikute olukordade või sihtrühmade haaval. Alles 2011. aastast on soodustatud isikuteks vaid tulumaksusoodustusega ühingute nimekirja kantud organisatsioonid ja annetamine maksuvaba ka vaid neile, kuigi suurte piirangutega ja tulumaksusoodustusega vabaihenduste nimekirja pääsevad alla pooled taotlejaist.

Uurimuse üks eesmärk oli lisaks haldusaktide ja kohtuotsuste analüüsile otsida parlamendi annaalidest n-õ seadusandja tahet kõige sagedasemate vaidlusküsimuste osas ühingute ja maksuhalduri vahel – mida võidi mõelda kahe inglise keelest rohkem või vähem õnnestunult üle võetud mõiste “avalik huvi” ja “heategevuslik” all? Seda, ehk soodustuse põhieesmärki, polnud võimalik ühestki allikast tuvastada, kuigi mõisted sisalduvad õiguses juba 1996. aastast ja maksusoodustust on antud väga erinevatele isikutele.

Täheldada võib lubadustele vastupidist tendentsi – kuigi vahelduva eduga lubati regulatsiooni selgemaks või lihtsamaks muuta, on tingimused pidevalt karmistunud ning soodustused eriti viimastel aastatel oluliselt vähenenud. Erasisikute maksusoodustus annetustelt on kõige rangemate piirangutega ning kaudselt maksustatakse vabaihenduste kõigist tuludest üksnes annetusi – juriidiliste isikute maksuvabade annetuste piirmäärade näol. Siin ei saa muidugi ette heita vaid annetuskeskkonna karmistumist, sest eraisiku soodustused ongi üha vähenenud.

Mõista võib samuti parteide huvi toetada abstraktsema filantroopia asemel pigem valijale endale kasulikke maksuerandeid nagu koduomanike või lastega perede omad.

Kui veel 90ndatel kujundas regulatsiooni rohkem parlament, mida võib järelda juhuslike soodustuste kehtestamisest, siis 2000. aastatest jäi soodustuste kord rohkem ametnike pärusmaaks. Tava iga uut ohtu maksubaasile kohe seadusemuudatusega lappima tõtata on lõppenud tulumaksuseaduse paragrahviga, mis on korraga abstraktne ja kasuistlik, sisaldades arvukaid, ent üksteist kordavaid ja mitmetitõlgendatavaid tingimusi ja välistusi nimekirja koostamise alustena, millest mõnel puudub eluline vaste, või on see kontrollimatu; mõni normiosa pole kunagi kasutustki leidnud.

Nimekirja kandmise ja sealt kustutamise menetluse korralduses on kõige tõsisemad küsitavused ökonoomikast ja eesmärgipärasusest, kus pooleaastase menetlustähtaja jooksul on taotluste sisulise hindamise jaoks vaid neli nädalat. 2013. aastani põhjendas seda ehk võimalus esitada vaideid, ent Riigikohtu hiljutise lahendi järgi tegelikult puudub maksuhalduri otsuste vaidlustamisvõimalus kiirema, odavama ja lihtsama vaidmenetluse teel.

Haldusmenetluses on viie menetlusosalise rollid ebamäärased ka sõltumata Riigikohtu lahendist – nimekirja koostamist reguleerivast valitsuse määrusest ei selgu üheselt, milline roll nii otsustamises kui ka kohustused menetluse läbiviimisel on maksuhalduril, milline rahandusministeeriumil ja milline valitsusel. Samuti, kas ja mil määral peaks maksuhaldur arvestama asjatundjate komisjoni kui menetlusosalise arvamusega. Ekspertkomisjoni arvamus on küll soovituslik, ent kui asjatundjaile anti 2007. aastast selge ülesanne sisustada avaliku huvi ja heategevuslikkuse mõisteid. Kui maksuhaldur aga põhimõttelistes erimeelsustes mõistete sisustamisel komisjoni soovitusi ei järgi, kaotab komisjon oma funktsiooni.

Taotluste rahuldamise ning nimekirjast kustutamise esialgse ja lõpliku statistika analüüs näitab, et maksuhalduri hinnangul vastavad nõuetele vaid kolmandik kuni pool ühingutest. Madalal määral on mitu eri põhjust: vabaühenduste endi suutmatust täita formaalseid nõudeid taotluse ja deklaratsioonide ning aruannete tähtaegsel ja korrektsel esitamisel, teiseks nõuete keerukus, ja kolmandaks maksuametnike suhtumine. Paljusid kitsaskohti korralduses saaks ületada, kui maksuhaldur teostaks objektiivselt oma uurimis- ja ärakuulamiskohustust, ent esiteks pole ametil selleks piisavalt aega ja ressursse, ja teiseks ka tahtmist. Maksukoguja rollikonflikt erandi andmisel on küllap paratamatu, ent õigustust pole ebaeetilistele võtetele salastada materjale ning

suunata mitteametlikus suhtluses ühing taotlus tagasi võtma veel enne sisulise menetluse algust kuna ametniku arvates pole nagunii lootustki.

Võimalik, et ajapuudus või seesama tõrges eelhoiak on tinginud madalakvaliteedilised haldusotsused, kus suurimad vead tehakse diskretsiooni läbiviimisel ja kaalutluste põhjendamisel. Motivatsioonipuudusi on lisaks kohtule kinnitanud ka maksuhaldur ise, tunnistades vaidluste korral esialgse otsuse kehtetuks ja tehes uue. Mõista ja põhjendatuks pidada võib administratsiooni aeg-ajalt tärkavat soovi muuta halduspraktikat, ent seegi pole olnud järjekindel või saanud ümber vaadatud valitsuse poolt. Nii on mitmel puhul koheldud nimekirja juba kantuid ja uusi taotlejaid ebavõrdselt – kustutamisele arvatuid on “päästnud” valitsus, ent keelduvad otsused valitsusse ei jõuagi. Kusjuures isegi valitsuse antud juhtnööre mõistete sisustamisel – mõne ettepanekuga mittenoostudes – pole maksuhaldur järgmistes menetlustes järginud, vaid jätkanud enda tõlgendustega. Samamoodi ei lähe kokku maksuhalduri praktika tema enda antud halduseeskirjadega ega tegelikult eeskirjad omavahelgi.

Tervikuna on soodustuse andmise korraldus ebamäärane 1990. aastate õiguskeskkonda meenutav segu poliitilisest otsustest ja haldusmenetlusest, kus kummagi piirid on sama hägusad kui otsustajate rollid – maksuhaldur astub sageli ühiskonna vajadusi hinnates poliitikakujundaja rolli, ent haldusorganid menetlusosalistena ei järgi sama sageli haldusmenetlusele kehtestatud elementaarseidki nõudeid. Kuigi valitsusel on mõistagi pädevus poliitikat kujundada, siis tehes seda määratlemata õigusmõiste sisustamise teel korra paari aasta tagant maksuhalduri mõnd otsust ümber vaadates, lõpeb see õigusselgusetusega, sest võimu käitumine pole prognoositav.

Vabaühenduste madala juriidilise kompetentsi ja rahanappuse tõttu – enamik vaidlusi on kohtusse viidud vabatahtlike õigusnõustajate abil – on maksuhaldur saanud tunda end üpris turvaliselt, sest seaduse ühetaolist kohaldamist toetav kohtupraktika on minimaalne. Neiski vaidlustes on kohus olnud seaduse eesmärgi ja määratlemata õigusmõistete sisustamisel suhteliselt ettevaatlik, tehes samas vastuolulisi otsuseid nii sisuliselt TuMS-i sätete eesmärgi määratledes, kui ka näiteks haldusmenetluse ja halduskohtumenetluse seadusi tõlgendades.

Rahandusministeeriumi 2013. aasta ettepanekutega edasi töötamine oleks kauaoodatud samm õiges suunas, ent vaid heategevuslikkuse definitsiooni muutmine seaduses ei välistaks kuidagi seniseid arusaamatusi ja vaidlusi tulevikus, eriti arvestades üksikule sõnale “heategevuslik” seni MTA antud tähendusi ja ammugi uute määratlemata õigusmõiste normi lisamisega.

Kui võtta eesmärgiks selgem norm ja ühetaolisem rakenduspraktika, on lahendusteid kaks. Esimene nõuaks soodustuste selgemat fookustamist, näiteks milliseid valdkondi või piirkondi maksuerandiga tulevikus toetatakse. Ideaalis võiks see olla seotud riigi ja ühiskonna üldisemate sihtidega nagu näiteks haridus, regionaalne või kohalik areng, majanduslik ebavõrdsus vmt. Teisalt on seda seaduses valdkondade loetlemisega juba aastaid tagasi proovitud ning on ilmne, et poliitiliselt on pea võimatu jätta soodustusest ilma sajad selle tänased saajad, arvestades, et poole nimekirjast moodustavad häälekad spordi- ja usuühendused. Lahendus tähendaks ka, et saamaks oma senistele “lubatud” tegevustele edaspidi soodustusi, peavad paljud praegused organisatsioonid jagunema või looma uusi kitsama tegevusulatuslega ühinguid, mis toob kaasa märkimisväärse administratiivse koormuse kasvu. Tegutseb ju suur osa vabariiklastest korrigeeritud eri tasanditel ja vald- ning piirkondades ja nende tegevuse kui terviku määratlemine on paratamatult raske.

Teine lahendus oleks n-ö kõikide nimekirja kandmine, arvestades juba seni välistatud alamliikidega, ning tõhusam järelevalve maksuhalduri poolt. Selle takistuseks on nii vähene kontrolliressurss kui ka aastaid püsinud teadmatus, mida tooks nimekirja kasvatamine kaasa maksubaasile ning kuni seda prognoosidagi ei suudeta, eelistavad seadusandja ja maksuhaldur piirata ligipääsu nimekirjale. Teiseks mureks on sageli olnud, et nimekirja ei tohiks mingil juhul pääseda äriisemise iseloomuga vabariiklastest, ent niisugused pole nimekirja tikkunudki, kui nad üldse olemaski on. Kolmandaks on Eestiski hakanud riigi enda toel kanda kinnitama sotsiaalne ettevõtetus, mis põhinebki ise tulu teenimisel, ent kasumit jaotamata ja sotsiaalsel eesmärgil. Küllap oleks ka sotsiaalsed ettevõtted õigustatud maksusoodustust saama, ent ühiskonnas vajab veel läbiarutamist, kas ja millistel tingimustel on õigustatud konkurentsieelise andmine turul maksuerandi näol.

Pakkuda võiks ka radikaalsemaid lahendusi, kus juba registrisse kandmisel taotleb ühing avalikes huvides tegutsemise staatust, eraldi tingimusena või MTÜ uue alaliigina. Sel juhul hindaks nõuetele vastavust kohtu registriosakond, kelle pädevusega võib probleeme tekkida ka formaalsuste hindamisel. Samuti võib see nõuda järjekordselt tuhandete organisatsioonide põhikirjade muutmist.

Kindlasti tuleb nimekirja kandmise taotlusprotsessi muuta mitte ainult selgemaks, aga ka kõigile lihtsamaks, tuues esmalt lõpliku otsustustasandi maksuhaldurini ning võimaldades nimekirja jooksvat täiendamist. Ei ole põhjust, miks peab otsuse langetama just valitsus ja vaid kaks korda

aastas – pigem tekitab see segadust ülesannetest ja vastutusest ning muudab vaidlustamise keeruliseks. Kaaluda võib, kas säilitada asjatundjate komisjon, mille kaotamise eelduseks on üheseltmõistetavam norm, plussiks aga menetlusaja oluline lühendamine.

Üksiti vajavad üle vaatamist senised taotlemis- ja aruandlusnõuded: näiteks ei peaks TMIN taotlusvormil küsima riigil juba olemasolevat infot uuesti ja küsimused peavad olema ühesemalt mõistetavad ja maksuhaldurile vajalikud. Samuti kipub INF 9 deklaratsioonil küsitav kordama aastaaruannetes esitatavat infot, kus andmekoormust on võimalik ministriumidevahelises koostöös vähendada.

Loomulikult peavad tagatud olema ka haldusotsuste vaidlustamisvõimalused, eelkõige vaidega, mis tänaseks on kadunud või isegi kohtute jaoks segadusttekitavad ja eri lahenditeni viinud kaebeõiguse ning haldusorgani ja –akti määratlemise osas.

Lõpetades positiivse noodiga on rahandusministeerium 2013. aastal pakkunud lõpuks mitmele probleemile suhteliselt paljulubavad lahendused. Kas need ka poliitilise toetuse saavad ja milliseks õiguses ning praktikas kujunevad, selgub lähiaastail ja sõltub palju ka vabatahtlaste endi suutest seista muudatuste ja oma õiguste eest.

Tax Incentives for Civil Society Organizations in Policies, Legislation and Practice

Summary

The aim of the master's thesis was to study both the evolution and the effect of Estonian tax legislation concerning civil society organizations (CSO) over the last two decades. An impetus for such research was CSOs' continuous discontent with the system which leads to the central hypothesis: despite constant political promises to improve regulation, the actual developments have been to the contrary or just purposeless.

All policy documents from coalition agreements to strategies and governments' action plans have constantly highlighted the importance of the civil society and encouraging charitable giving through favorable tax policy. Few actual steps in this direction have been seen in spite of regulation having been amended nearly every year. Debates in parliament and cabinet sessions have enlivened only when discussing financing of political parties, their stakeholders or even individual cases. Tax benefits for CSOs or on donations have been broadened and again narrowed over the years without a clear vision. As of 2011 only CSOs belonging to a special list approved by the government are entitled to tax benefits and tax incentives are offered for donations to those organizations. However, strict ceilings apply for tax deductions and merely half of the applications for being included in the list are granted.

The first two criteria for being included in the list are operating in public interest and charitably, neither of which has a legal definition under Estonian law. Clearly these clauses cause most of the logomachy between the applicants and the tax authority that evaluates compliance. Alas, no guidelines from the legislator can be found when examining drafts and letters of explanations, nor during debates within legislative proceedings.

Requirements for qualifying to the list have become stricter and tax preferences decreased. Yet, the latter does not apply only for philanthropy but for all tax exemptions. However, the limitations for tax deductions on donations are the strictest for private individuals and the only type of income of CSO that could be considered as taxable is donation from legal persons. It is

understandable, of course, that politicians are more interested in giving tax preferences for the benefit of the citizens personally rather than for the more abstract concept of helping others.

While the parliament had a major role in setting up the legal framework during the 1990s, administration has taken over ever since. Every new threat to the tax base was answered with amending the Income Tax Act that eventually developed into both abstract and casuist: listing several but repetitive and ambivalent provisions, some of which having very little or nonexistent regulative impact.

Most questionable in procedural organization is its purposefulness and efficiency – during the planned six month period only a few weeks are designated for a substantive review of all applications. After a recent ruling of the Supreme Court the procedure does not provide for a possibility for challenging the decision of the tax authority. The roles and obligations of the five parties in a proceeding are vague considering otherwise well regulated administrative proceedings. It is also unclear to what extent should the tax authority take into account recommendations from the expert committee which was appointed in 2007 to interpret the meaning of “for public benefit” and “charitable”. While experts’ opinions tend to differ increasingly from the tax authority’s, the committee is about to lose its purpose.

Analysis of preliminary decisions of both granting inclusion and revoking public benefit status shows that only one-third to a half of the applicants qualify for the list according to the tax authority. Reasons for the low outcome are different. Firstly, the CSOs themselves have poor ability to meet even the formal requirements like filing reports duly or filling the application properly. Secondly, the requirements could be unnecessarily complex. The third reason is the reluctant attitude of tax officials to follow the principles laid down in administrative procedure such as investigation and granting the applicant a possibility to present their opinion and objections.

Lack of willingness and resources have led to constant abuse of discretion. Even the tax authority admits to this – in case of an applicant challenging the decision or applying to administrative court it sometimes declares the initial act invalid and issues a new one with more thorough reasoning. Such practice, as well as the overturning of the tax authority’s decisions by the government rather than meeting the principle of legal clarity worsens understanding of the regulation and makes judicial control harder.

Although some cases have been taken to court with the help of voluntary counselors, the lack of legal competence and other resources among CSOs have limited the number of such cases and therefore there has also not been a notable help from the uniform application of the law by the courts. Despite rather being cautious than overly eager in weighing the tax authority's discretion, courts have made a few substantially conflicting decisions.

Six years after the first such promise the Ministry of Finance has finally delivered a short analysis of the main problems and proposals to the government to get a broad-based support for the future regulation. The analysis is based on unofficial consultations with CSOs and represents a long-awaited step towards clarity but the current proposals would introduce even more conditions that are legally undefined.

By and large, there are two possible solutions. Aiming at clarity and more uniform application of the law the tax preferences could become more focused according to fields of activities, or alternatively granted to the majority of CSOs which are not excluded by subclass already. Both decisions are politically sensitive – it could be a tall order to revoke tax benefits from hundreds of organizations enjoying them now, and equally hard to predict the burden to the tax base when listing potentially up to 8000 CSOs instead of the current 2300. It is interesting to notice that while the legislator has made substantial efforts to exclude organizations with businesslike activities or excessive salaries from the list, no attempts to be included have been made by such applicants. However, social enterprises would possibly be the next big type of CSOs to find a place in legislation, especially if dealing with taxation.

Besides improving legal clarity, the application process should also be made easier by bringing the decision level down from the government to the Tax and Customs Board. Instead of current biannual application deadline the list could be amended day-by-day with appropriate measures to appeal a refusal. The necessity of an expert committee needs further discussion – let alone its currently forced abdication of responsibility it may not be needed considering clearer legislation. Without the committee the duration of the proceedings could be shortened as well.

Whether the proposals of the Ministry of Finance would get political backing remains to be seen but what ever shape the new regulation takes depends also on CSOs' ability to take a stand for amendments and their rights.

Kasutatud allikad

1. Aarnio, A. Õiguse tõlgendamise teooria. Tallinn: Õigusteabe AS Juura 1996
2. Aedmaa, A. Haldusakti põhjendamise kohustus. *Juridica* 2001, nr 8
3. Alexy, R. Põhiõigused Eesti põhiseaduses. *Juridica eriväljaanne* 2001
4. Anheier, H, Salamon, L. The Nonprofit Sector in Comparative Perspective. – Powell, W, Steinberg, R. The nonprofit sector: a research handbook. 2nd edition. Yale University 2006
5. Arjakas, K. Valitsuslepingud läbi aegade. Riigikogu Toimetised 7, 2003
6. Barry, B. Justice as Impartiality. Oxford: Oxford University Press 1995
7. Brodie, S. The Charity Commission – Politicised and Politicising. *Economic Affairs*, 30. Institute of Economic Affairs. Oxford: Blackwell Publishing 2010.
8. Dworkin, R. Law's Empire. 1986
9. Georgopoulos, T. Can Tax Authorities Scrutinise the Ideas of Foreign Charities? The ECJ's Persche Judgment and Lessons from US Tax Law. *European Law Journal*, 16 2010. Viitega Crimm, N.J. An Explanation of the Federal Income Tax Exemption for Charitable Organizations: a Theory of Risk Compensation, 50 *Florida Law Review* 410 1998.
10. Hemels, S. Are We in Need of a European Charity? How to Remove Fiscal Barriers to Cross-Border Charitable Giving in Europe. *Intertax*, vol 8-9, 2009
11. Ikkonen, K. Avalik huvi kui määratlemata õigusmõiste. *Juridica* 2005, nr 3
12. Irish, Leon E jt. Guidelines for Laws Affecting Civic Organizations. New York: Open Society Institute. 2005
13. Jenkins, J.C. Nonprofit Organizations and Political Advocacy. – Powell, W, Steinberg, R. The nonprofit sector: a research handbook. 2nd edition. Yale University 2006
14. Kask, O., Madise, Ü. PS § 48. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2012
15. Kõve, V. Mittetulundusühingute ja sihtasutuste seadus. *Juridica* 1996, nr 10
16. Lagerspetz, M. Kodanikuühiskonna lühisõnastik. Tallinn: EMSL 2007 lk 9. Definiitsiooni allikas suuresti: Linz, Juan ja Stepan, A. Problems of Democratic Transition and Consolidation. Baltimore & London: The Johns Hopkins University Press 1996
17. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012
18. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus 2000

19. Levasseur, K. In the name of charity: Institutional support for and resistance to redefining the meaning of charity in Canada. *Canadian Public Administration*, vol 55 issue 2. The Institute of Public Administration of Canada, 201
20. Liiv, D. Avaliku võimu ja mittetulundussektori vahelised koostöökokkulepped: uued arengud, uued käsitlused. – Lagerspetz, M., Trummal, A., Ruutsoo, R., Rikmann, E., Liiv, D. *Tuntud ja tundmatu kodanikeühiskond*. Tallinn: Kunst 2003
21. Martin, N. Liberal Neutrality and Charitable Purposes. *Political Studies* 60, vol 10, isuse 4. Political Studies Association 2012. Viitega Rawls, J. *A Theory of Justice*. Revised edition. Cambridge MA: Harvard University Press 1999
22. Maurer, H. *Haldusõigus. Üldosa*. Tallinn: Juura 2004
23. Merusk, K. *Administratsiooni diskretsioon ja selle kohtulik kontroll*. Tallinn: Juura 1997
24. Merusk, K. Avalik-õiguslik juriidiline isik avaliku halduse organisatsioonis. *Juridica* 1996, nr 4
25. Merusk, K. jt PS § 3. Eesti Vabariigi põhiseadus. *Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura 2012
26. Moore, D., Hadzi-Miceva, K. ja Bullain, N. A Comparative Overview of Public Benefit Status in Europe. *The International Journal of Not-for-Profit Law* vol 11, issue 1. ECNL, ICNL 2007-2008
27. Põlluveer, K. Valitsusväliste organisatsioonide kaasamine õigusloomeprotsessi. *Juridica* 2004, nr 6
28. Ruutsoo, R. Kodanikuühiskonna ülesehitamine. – Raivo Vetik (koostaja). *Eesti poliitika ja valitsemine 1991-2011*. Tallinn: Tallinna Ülikool 2012
29. Ruutsoo, R. jt. Kodanikuühiskonna edendamise strateegiad Eestis: probleemid ja perspektiivid. *Uurimusraport*. Tallinn: Riigikogu Kantselei 2001.
30. Vene, E. Vaidemenetluse funktsioonide mõju menetlustoimingutele. *Juridica* 2005, nr 10
31. Vutt, A. *Mittetulundusühingud ja nende liidud*. *Juridica* 1994, nr 91

Analüüsid, uuringuraportid, muud ajakirjad

32. 2011 CSO Sustainability Index for Central and Eastern Europe and Eurasia. United States Agency for International Development. 2011.
33. Haugas, E. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamise põhimõtete muutmine. Tallinn: Rahandusministeerium 2013

34. Emor. Heategevus ja ühiskondlikes algatustes kaasalöömine hetkeolukord ja tulevikuväljavaated. Uuringu kokkuvõte. Tallinn: Emor 2009.
35. Erelt, T. Sõnavõistlus andis uued sõnad. Oma Keel 2003, nr 1. Tallinn: Emakeele Selts
36. Kübar, U. Kodanikuühiskond. – Albrant, M. jt. Inimõigused Eestis 2008–2009. Tallinn: TTÜ 2010
37. Mänd, K. jt. Väarikaks ja õnnelikuks: annetamise analüüs ja soovitused. Lõppraport. Tallinn: Praxis 2011
38. Rammo, A. Kodanikeühenduste tulumaksusoodustuse arengust. EML ajakiri Maksumaksja, september, nr 9. Tallinn: Eesti Maksumaksjate Liit 2009.
39. Rammo, A. Kogunemis- ja ühinemisvabadus. – Käsper, K. ja Meior, M. (toim). Inimõigused Eestis 2012. Tallinn: Eesti Inimõiguste Keskus 2013.
40. Rikmann, E. jt. Kodanikualgatuse institutsionaliseerumine Eestis 2009/2010. Uuringu raport. Kodanikeühiskonna uurimis- ja arenduskeskus, Rahvusvaheliste ja Sotsiaaluuringute Instituut. Tallinn: Tallinna Ülikool 2010.
41. Saarniit, L., Espenberg, K., Humal, K., Prii, M., Espenberg, S. Korruptsioonivastase võimekuse uuring. Eesti. Tallinn: Ühing Korruptsioonivaba Eesti 2012
42. World Giving Index. A global view of giving trends. December 2012. Charities Aid Foundation 2012.

Õigustloovad ja rakendusaktid

43. Inimõiguste ülddeklaratsioon, ÜRO peassamblee 10.12.1948 ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/est.pdf
44. Nõukogu direktiiv 24.06.1988 asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta. Euroopa Liidu Teataja L 178 , 08/07/1988 ES Peatükk 10 Köide 001
45. Eesti NSV seadus kodanike ühenduste kohta, ÜVT 89, 18, 225
46. Eesti Vabariigi üksikisiku tulumaksu seadus RT 1990, 14, 151
47. Ettevõtte tulumaksu arvutamise ja eelarvesse maksmise juhendi kohta RT 1991, 20, 254
48. Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seadus RT 1991, 36, 446
49. Eesti Vabariigi Põhiseadus. RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2
50. Tulumaksuseadus RT I 1993, 79, 1184, RT I 1999, 101, 903, RT I, 18.11.2010, 1, RT I, 20.03.2013, 26

51. TuMS-i jt seaduste muutmise seadused RT I 1995, 90, 1587, RT I 1999, 101, 902, RT I 1999, 27, 393, RT I 2000, 58, 377, RT I 2000, 102, 667, RT I 2001, 91, 544, RT I 2002, 41, 253, RT I 2002, 111, 662, RT I 2003, 88, 587, RT I 2006, 28, 208, RT I 2009, 15, 93, RT I, 08.07.2011, 5
52. Mittetulundusühingute ja nende liitude seadus, RT I 1994, 28, 425
53. Kodaniku- ja poliitiliste õiguste rahvusvaheline pakt. RT II 1994, 10, 11
54. Sihtasutuste seadus RT I 1995, 92, 1604 ... RT I, 18.12.2012, 32
55. Mittetulundusühingute seadus RT I 1996, 42, 811 ... RT I, 18.12.2012, 30
56. Inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. RT II 1996, 11, 34
57. Tulumaksuga mittemaksustatavate mittetulundusühingute ja -liitude ning sihtasutuste nimekirja koostamise korra kinnitamine RT I 1996, 48, 946 ... RT I 1999, 59, 615 Vabariigi Valitsuse määrus.
58. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekiri RTL 2000, 21, 298 ... RT III, 31.12.2012, 13
59. Eelnõu 687 SE menetlus riigikogu.ee.ee/?
page=eelnou2&op=ems2&eid=687&assembly=9&u=20130421203351
60. Haldusmenetluse seadus RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 8
61. Kirikute ja koguduste seadus RT I 2002, 24, 135 ... RT I, 18.12.2012, 16
62. Maksukorralduse seadus RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 17.04.2013, 14
63. Riigi õigusabi seadus RT I 2004, 56, 403 ... RT I, 18.04.2013, 5
64. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamise kord ning asjatundjate komisjoni moodustamise kord ja töökorraldus RT I 2006, 61, 464 ... RT I, 28.12.2010, 12
65. Õppe- ja teadustööks ning loomingu- ja sporditegevuseks antavate stipendiumide tulumaksust vabastamise tingimused. RT I 2000, 49, 312 ... RT I, 28.12.2010, 13
66. Hasartmänguseadus RT I 2008, 47, 261 ... RT I, 29.06.2012, 62
67. „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine RT I, 03.12.2010, 13 Rahandusministri määrus
68. Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 25.10.2012, 17

69.Vabariigi Valitsuse 8. veebruari 2000. a korralduse nr 94-k "Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekiri" muutmine RT III, 03.07.2012, 10 ja RT III, 05.07.2011, 12

Kohtulahendid

70.NAACP v Alabama, 358 US 449 (1958)

71.Bob Jones University v United States, 461 US 574 (1983)

72.RKPJKo 22.02.2001, nr 3-4-1-4-01

73.RKHKo 06.11.2002, 3-3-1-62-02

74.TrtRnKo 29.01.2003 2-3-11/2003

75.RKHKo 28.10.2003, 3-3-1-66-03

76.TlnHKo 02.07.2004 3-1260/04

77.RKPJKo 13.06.2005, 3-4-1-5-05

78.RKÜKo 27.06.2005, 3-4-1-2-05

79.TlnHKo 01.06.2006 3-05-474

80.EKo 14.09.2006, C-386/04, Stauffer

81.RKPJKo 26.11.2007, 3-4-1-18-07

82.EKo 27.01.2009, C-318/07, Persche

83.TlnHKo 17.08.2011 3-11-2014

84.TlnHKo 04.10.2011 3-11-2352

85.TlnHKm 23.12.2011 3-11-2978

86.TlnRKO 12.06.2012 3-11-2014

87.TlnHKm 04.10.2012 3-12-2102

88.TlnHKm 13.12.2012 3-12-2602

89.RKHKo 10.01.2013 3-3-1-70-12

90.TlnRKm 18.03.2013 3-12-1610

91.TlnRKO 23.04.2013 3-12-1304

Stenogrammid ja protokollid

- 92.Eesti Vabariigi Ülemnõukogu istungi stenogramm 22.08.1990 riigikogu.ee.ee/index.php? rep_id=9786950&uni=14
- 93.Eesti Vabariigi Ülemnõukogu istungi stenogramm 10.10.1990 riigikogu.ee.ee/index.php? rep_id=9786950&uni=18
- 94.Eesti Vabariigi Ülemnõukogu istungi stenogramm 15.10.1991 riigikogu.ee.ee/index.php? rep_id=9786950&uni=54&op2
- 95.Eesti Vabariigi Ülemnõukogu istungi stenogramm 12.03.1991 riigikogu.ee.ee/index.php? rep_id=9786950&uni=34
- 96.Riigikogu täiskogu stenogramm 24.03.1997 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=859208400
- 97.Riigikogu täiskogu stenogramm 5.05.1997 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=862833600
- 98.Riigikogu täiskogu stenogramm 8.11.1999 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=942066000#pk2000006104
- 99.Riigikogu täiskogu stenogramm 06.12.2000 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=976100400#pk2000007263
- 100.Riigikogu rahanduskomisjon, istungi protokoll nr 161, 2.06.2006
- 101.Riigikogu täiskogu stenogramm, 05.04.2006 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=1144231200#pk2000012884
- 102.Riigikogu täiskogu stenogramm, 17.05.2006 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=1147860000#pk2000013048
- 103.Riigikogu täiskogu stenogramm 20.01.2005 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=1106208000#pk2000011651
- 104.Riigikogu täiskogu stenogramm 31.05.2006 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=1149069600#pk2000013073
- 105.Riigikogu täiskogu stenogramm 21.01.2009 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=1232532300#pk3455
- 106.Riigikogu täiskogu stenogramm 15.04.2010 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=1271315100#pk6180
- 107.Riigikogu täiskogu stenogramm 21.04.2010 riigikogu.ee.ee/? op=steno&stcommand=stenogramm&date=1271844300#pk6264

108.Riigikogu täiskogu stenogramm 13.10.2010 riigikogu.ee.ee/?
op=steno&stcommand=stenogramm&date=1286964300#pk7068

109.Vabariigi Valitsuse pressikonverentsi stenogramm 27.12.2012 valitsus.ee/et/uudised/
pressikonverentsid/stenogrammid/73856/vabariigi-valitsuse-pressikonverents-27-
detsember-2012

Muud allikad

110.Rahandusministeerium. Seletuskiri VV määruse “Tulumaksuga mittemaksustatavate
mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamise kord” juurde. 24.05.1996

111.Valitsuse tegevuse põhieesmärkide kinnitamine 1997. ja 1998. aastaks RTI, 20.06.1997, 46,
766

112.Laar, M. Ettekanne konverentsil “Ühiskond teelahkmel” 26.11.1999. valitsus.ee/et/valitsus/
peaminister-ja-ministrid/andrus-ansip/peaministri-koned-ja-seisukohad/348/peaminister-
mart-laari-ettekanne-konverentsil-

113.Kolmikliidu koalitsioonileping 1999–2002 valitsus.ee/et/valitsus/valitsuste-loetelu/41-mart-
laar/eesti-reformierakonna-isamaaliidu-ja-moodukate-koalitsioonilepe-1999

114.Riigikogu otsus. Eesti kodanikuühiskonna arengukontseptsioon. 12.12.2002
siseministeerium.ee/30410/

115.Eelnõu 863 SE menetlus riigikogu.ee.ee/?
page=eelnou2&op=ems2&eid=863&assembly=10&u=20130302194806

116.Ühenduse Vabariigi Eest - Res Publica, Eesti Reformierakonna ja Eestimaa Rahvaliidu
koalitsiooni tegutsemise põhimõtted, reform.ee/UserFiles/File/lepe_2003.pdf

117.Ülevaade Vabariigi Valitsuse ja kodanikeühenduste esindajate ühiskomisjoni tööst Eesti
kodanikuühiskonna arengukontseptsiooni rakendamisel august 2004 – mai 2005
siseministeerium.ee/public/EKAKrakendamine2004_2005.rtf

118.Maksu- ja Tolliamet. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingu ja sihtasutuse avalikes
huvides tegutsemine. 31.01.2007 emta.ee/index.php?id=14383

119.Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirja koostamise
asjatundjate komisjoni töökord, kinnitatud komisjoni poolt 27.02.2007

120.Eesti Majanduse Tegevusalade Klassifikaator rik.ee/et/e-ariregister/emtak-tegevusalad

121.Ministrite Komitee soovitus CM/Rec(2007)14 osalisriikidele vabäühenduste õigusliku
staatuse kohta Euroopas. 10.10.2007, wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=1194609

122.Euroopa Komisjoni teatis rikkumismenetluses 2007/2103, 27.11.2008 europa.eu/rapid/press-
release_IP-08-1818_et.htm

- 123.Valitsusliidu programm 2007-2011 valitsus.ee/et/valitsus/valitsuste-loetelu/45-andrus-ansip/valitsusliidu-programm-2007-2011
- 124.Siseministeerium. Kodanikulagatuse toetamise arengukava 2007-2010 2009. a rakendusplaani täitmise aruanne siseministeerium.ee/public/KATA_rkpl_2009_aruanne_.pdf
- 125.Riigikantselei. Valitsusliidu programmi 2007–2011 täitmine valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/valitsus/tegevusprogramm/valitsuse-tegevusprogramm/2008_12_30_VV_Tegevusprogramm_2007_2011_koduleht.pdf
- 126.Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja koostamise komisjoni liikmete nimetamine. Rahandusministri käskkiri nr 225, 29.12.2010, muudetud käskkirjaga nr 159, 18.12.2012.
- 127.Siseministeerium. Kodanikualgatuse toetamise arengukava 2007–2010 täitmise lõpparuanne siseministeerium.ee/public/KATA_lopparuanne.pdf
- 128.Maksu- ja Tolliamet. Taotluse vormi TMIN täitmisest alates 01.01.2011, emta.ee/index.php?id=29061
- 129.Valitsusliidu programm 2011–2015. valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/valitsus/tegevusprogramm/valitsuse-tegevusprogramm/Valitsusliidu%20programm%202011-2015.pdf
- 130.Kodanikuühiskonna arengukava 2011–2015. siseministeerium.ee/public/KODAR_VV_.pdf
- 131.Riigikantselei. Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammi täitmine 2011–2013. valitsus.ee/et/valitsus/tegevusprogramm/tegevusprogrammi-taitmine
- 132.Siseministeerium. Tulumaksuseaduse parandusettepanekud. Väljaminev kiri 1-21/4-1. 19.03.2012
- 133.Maksu- ja Tolliamet. Asjatundjate komisjoni materjalid 21.08.2012 koosolekuks: Lisa 1: ettepanekud nimekirja lülitamiseks dropbox.com/s/ah2ku8j85dnzbnj/memo%20lisa%201.doc, Lisa 2: ettepanekud nimekirja mittelülitamise kohta dropbox.com/s/y236qaadwkwf2x9n/memo%20lisa%202.doc, Lisa 3: ettepanekud nimekirjast väljalülitamiseks dropbox.com/s/poy9tgup4hrp8o/memo%20lisa%203.doc, Lisa 4: hoiatused kustutamiseks dropbox.com/s/huodqxtu3jt6mbk/memo%20lisa%204.xls
- 134.Maksu- ja Tolliamet. Heategevusest tulumaksuseaduse § 11 mõttes. 2012. emta.ee/index.php?id=32181
- 135.Maksu- ja Tolliamet. E-kiri asjatundjate komisjonile 15.02.2013 dropbox.com/s/q0u1y5rvs0w3952/Kiri%20komisjonile%2015.02.2013.pdf
- 136.Maksu- ja Tolliamet. Asjatundjate komisjoni 21.02.2013 koosoleku Lisa 3. dropbox.com/s/9daofuiad0101wl/lisa%203%20kustutada%201.07.13.doc, protokoll dropbox.com/s/5q3igfprpr5gh15/21%202002%202013%20komisjoni%20%20protokoll.pdf, ja soovitusel dropbox.com/s/idv3z5q97aps7wd/21.02.13%20komisjoni%20soovitused.pdf

137.ERR. Maksuamet vabastas Wikimedia tagasiulatuvalt tulumaksust. 27.03.2012
uudised.err.ee/?06249192

138.Delfi. MTA: MTÜ-d hiilivad stipendiumide abil tööjõumaksudest kõrvale. 11.05.2013.
majandus.delfi.ee/news/uudised/mta-mtu-d-hiilivad-stipendiumide-abil-toojoumaksudest-korvale.d?id=66111198

139.Äriregistri statistika rik.ee/e-ariregister/statistika