

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
AVALIKU ÕIGUSE ÕPPETOOL

Siiri Pajupuu

**MITTETULUNDUSÜHINGUTE TULUMAKSUGA  
MAKSUSTAMISE ERISUSED**

Magistritöö

Juhendaja  
dr iur Lasse Lehis

Tallinn  
2012

Olen koostanud magistritöö iseseisvalt.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, olulised seisukohad, kirjandusallikad ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Siiri Pajupuu

8. mai 2012. a

# SISUKORD

Sissejuhatus .....	4
1. Tulumaksusoodustuste teoreetilised alused.....	8
1.1. Tulumaksuga maksustamise ja maksusoodustuse alused.....	8
1.2. Määratlemata õigusmõisted maksusoodustuse kohaldamisel .....	13
1.3. Maksusoodustuste poolt- ja vastuargumendid.....	16
1.4. Ettevõtlustulu ühingutes .....	25
2. Maksusoodustuse põhimõtted .....	29
2.1. Heategevuslikkus.....	29
2.2. Avalikes huvides tegutsemine .....	33
2.3. Ligipääsetavuse suurendamine .....	37
3. Tulumaksusoodustuse regulatsiooni rakendamine .....	40
3.1. Tulumaksuseaduse maksusoodustuste nimekiri .....	40
3.2. Seotud isikud ning sellest mõistest tulenevad raskused .....	48
3.3. Soodustused liikmetele, vabatahtlik töö ning kulutuste hüvitamine .....	51
3.4. Stipendiumite maksmine ning avalik konkurss.....	57
4. Maksusoodustuse ja heategevuslikkuse võimalikud arengusuunad Eesti seadusloomes.....	59
Kokkuvõte .....	67
Abstract.....	71
Kasutatud kirjandus .....	75

## SISSEJUHATUS

Maksud on tänapäevase riigi paratamatu osa, mille roll on tagada üldiste miinimumteenuste pakkumine ning võimaldada ressursse, mida kasutada poliitiliste ja strateegiliste eesmärkide saavutamiseks, et saaks toimuda üldine elukvaliteedi paranemine ning eksisteeriks riigikorralduslik stabiilsus ja jätkusuutlikkus. Maksudega seonduv regulatsioon on riigiti vägagi erinev, palju sõltub sellest, millised on üldised poliitilised suunad ning olulisimad riigis toodetavad ja tarbitavad kaubad ning väärtused.

Maksude kehtestamise üldregulatsiooni kõrval peegeldab ühiskonda ning riiklike poliitikaid see, millistel alustel ning milliste meetmetega lubatakse maksustamisest kõrvalekaldeid eritingimuste, maksusoodustuste või lausa maksuvabastuste kujul. Maksuerisuste põhjuseks on üldiselt põhimõttelised seisukohad või tõekspidamised ning poliitilised otsustused. Jättes kõrvale nende rakendamise tehnilised aspektid, võimaldab maksusoodustuste regulatsiooni analüüs hinnata konkreetse riigi õigusruumi korrelatsiooni rahvusvaheliste põhimõtete ja arengusuundadega ning vastavust kinnitatud strateegiadokumentidele.

Antud töö selgitab Eesti Vabariigi tulumaksuga maksustamise erisusi mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste puhul, kellele on tulumaksuseaduse alusel Vabariigi Valitsuse korraldusega<sup>1</sup> antud eristaatus ning kellega seoses kohaldub üldisest erinev regulatsioon. Juba 1994. aastal jõustunud tulumaksuseadus sisaldas endas töös käsitlemisele kuuluvaid soodustusi ja sarnaseid regulatsioone, mille üldised suunad ja olemus on teema avamisel ka sisuliselt välja toodud. Kehtivate maksusoodustusteni on jõutud 1999. aastal vastu võetud tulumaksuseadusesse suuremate muudatuste tegemise kaudu (nt maksusoodustusele kvalifitseeruvate isikute ringi muutmine, maksusoodustustega ühingute nimekirja kuuluvate ühingutele rakenduvate regulatsioonide muutmine), mis annavad läbi ajaloolise käsitluse võimaluse hinnata seda, kuivõrd Eesti seadusandlus on põhimõtteliselt muutunud võrreldes mõne teise riigiga ning kuidas oleks mõistlik muudatusi edasi kujundada, et tagada nende eesmärkide saavutamine, mille pärast maksuerisused üldse kehtestati.

---

<sup>1</sup> Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirj. VVvk 08.02.2000 nr 94.

Vabariigi Valitsuse 10. veebruari 2011. a korraldusega<sup>2</sup> heaks kiidetud „Kodanikuühiskonna arengukava 2011-2014“ rakendusplaani kohaselt on 2012. aastal kavas kodanikuühenduste tegevuste, sh avalikes huvides tegutsemise, omatulu teenimise, sotsiaalse ettevõtluse, avalike ja kogukonnateenuste osutamise, heategevuslike ja teiste ühenduste tegevust määratlevate õiguslike regulatsioonide analüüsimine ning vajalike muudatuste tegemine õigusaktides ja regulatsioonides. Käesolev töö keskendub tulumaksusoodustuste aluspõhimõtete ning üldsuundade analüüsile lähtuvalt nii teiste riikide praktikast kui Eesti strateegiliste dokumentidest ja otsustest, andmaks omapoolse hinnangu õigusliku regulatsiooni muudatuste vajadusele hetkel, kui teema on päevakajaline.

Tulumaksusoodustustega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste<sup>3</sup> regulatsiooni on Eesti õiguskirjanduses käsitletud koos päevakajalisemate eelnõude või seadusredaktsioonide arutamisega, kuid sel juhul on siiski tegu pigem vana ja uue õigusliku regulatsiooni võrdleva käsitlusega, mille rõhusetus ei ole niivõrd tulumaksusoodustuse aluspõhimõtete ning eesmärgi täitmise analüüsimisel. Pigem on Eestis kodanikuühiskonna ning sellega seonduvalt vabatahtlikku tegevuse ning annetamise analüüsimine piirdunud riiklike arengukavade või üldiste kontseptsioonide koostamisega, mille tulemusena toodud järeldused ja ettepanekud on keskendunud üksikutele maksunduslikele või sotsiaalsetele aspektidele, haaramata siiski kõi ke tervikuna.

Käesoleva töö eesmärgiks on läbi seniste maksukorralduslike otsuste, poliitiliste suundade ning teoreetiliste arengute analüüsida regulatsiooni asjakohasust ning pakkuda välja võimalikud lahendused olemasolevate murekohtade kõrvaldamiseks või regulatsiooni edasiseks arendamiseks. Autori hüpotees on, et Eesti tulumaksusoodustuste regulatsioon loob ühingutele küll teatavad soodustingimused, kuid aitab vaid vähesel määral kaasa maksusoodustuste põhimõttelise eesmärgi saavutamisele. Juhul, kui tõepoolest maksusoodustustega ei ole võimalik saavutada soovitud mõju või soovitud ulatuses, on asjakohane kaaluda, kas nimetatud regulatsioon on tegelikult tarvilik ning kas on võimalik rakendada teisi või täiendavaid meetmeid soovitud eesmärkide saavutamise nimel.

---

<sup>2</sup> „Kodanikuühiskonna arengukava 2011–2014“ ja selle rakendusplaani aastateks 2011–2014 heakskiitmine. VVk 10.02.2011 nr 48.

<sup>3</sup> Autor kasutanud edaspidi mõisteid mittetulundusühing, organisatsioon, ühendus, ühing, jne tähistamaks maksusoodustustega juriidilisi isikuid.

Töö esimene osa keskendub tulumaksu ning tulumaksusoodustuste aluste ja üldise teoreetilise arengu käsitlemisele, et selgitada teiste riikide näitel juba toimunud arenguid ning tuua välja poolt- ja vastuargumendid vastavas valdkonnas tegutsevate ühenduste erikohtlemise. Käsitlemist leiavad peamised tunnused, mille abil hinnatakse maksusoodustuste sobilikkust või põhjendatust ning üldisemaid probleeme seoses maksusoodustuse saamisega seotud piirangutega.

Töö teises osas keskeneb autor erinevatest teooriatest tulenevate ning peamiste esile kerkinud maksusoodustuse argumentide käsitlemisele. Nimelt on maksusoodustuse võimaldamiseks tavapäraselt kesksel kohal üldine põhimõte, millele tuginedes erikohtlemine peaks olema õigustatud, ning sellega koos käivad juba seadusandluses ning kontseptuaalsel tasandil maksusoodustuse subjektidele teatavad kitsendused, et tasakaalustada eriregulatsioonidest tulenevaid täiendavaid õiguseid. Autor vaatleb erinevaid teooriaid maksusoodustuste vajalikkuse ning argumenteerituse osas, mille kohaldamise võimalikkust või asjakohasust Eesti seadusandluses käsitletakse töö hilisemas etapis.

Töö kolmas osa annab kriitilise ülevaate Eesti tulumaksusoodustuste täpsemast kujunemisest ning kehtiva regulatsiooni probleemidest. Fookus on suunatud Eesti siseriikliku tulumaksusoodustuste regulatsiooni läbi aja muutumise analüüsile, andmaks ülevaate sellest, kus suunas muutused on toimunud, milline on olnud argumentatsioon muudatuste taga ning mida need endaga kaasa on toonud. Samuti analüüsib autor olemasolevat õigusraamistikku, andes võimalikke lahendusi regulatsiooni muutmiseks vastavalt senisele praktikale ja teoreetilisele käsitlemisele. Eesti õiguskeskkonna analüüsimisel on kasutatud nii poliitiliste suuniste, arvamused avalduste kui seniste analüüside materjale, et võimaldada konkreetse siseriikliku korra kujunemise ja kujundamise võimalikult mitmekülgne ülevaade. Töö kolmandas osas toimub kehtiva õiguse normatiivne analüüs, et välja tuua ka võimalikke probleemkohti või seaduse lünkasid, mis võivad seaduse rakendamist raskendada ning seetõttu mõjutada ka maksusoodustustega taotletava eesmärgi saavutamist.

Viimases peatükis kuulub vaatluse alla hetkel valitsev meelestatus, väljaütlemised ning tehtud avaldused. Maksusoodustusega ühingute temaatika osas on ettevalmistavalt viimase aasta jooksul toimunud arutelusid Rahandusministeeriumi, Siseministeeriumi, Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liidu, SA Kodanikuühiskonna Sihtkapital, Maksu- ja Tolliameti ning teiste osapoolte vahel, mille tulemusena on ka koondatud ning esitatud ettepanekud seadusmuudatuste tarvis. Autor annab omapoolse hinnangu vastavalt esitatud paranduste tegemiseks lähtuvalt töös

eelnevalt käsitletud teemadele. Käesoleva töö tulemusena püüab autor anda muuhulgas hinnangu Eestis kehtiva regulatsiooni asjakohasusele.

Autor tugineb teoreetilises osas tugevalt Ameerika Ühendriikide erialakirjandusele ning praktikale, kuna annetamist ja heategevuslikkust on kõige rohkem uuritud just selles riigis. Anglo-Ameerika õigussüsteem toetab printsiipiaalseid diskussioone ning arutelusid õiguslike regulatsioonide aluseks olevate põhimõtete ja eesmärkide üle mõnevõrra rohkem, pretsedendiõiguse kaudu on õiguspraktikatel võimalik kujundada ja selgitada põhimõttelisi kontseptsioone, muutes kirjutatud õigust. Töö esimene osa keskendub maksusoodustuste arengute ning argumentide kirjeldamisele, teises osas on Eesti tulumaksusoodustuste normatiivne analüüs. R. Atkinson on seisukohal<sup>4</sup>, et maksuerisuste teooriad tuginevad otseselt või kaudselt heategevuslikkuse kirjeldamisel, kuid tegu on olemuslikult siiski normatiivse käsitlusega, mistõttu ka käesolev töö üritab enne normatiivset analüüsi anda piisava kirjelduse maksusoodustusest üldisemalt.

Töö koostamisel on kasutatud võrdlev-ajaloolist meetodit, kombineerides maksusoodustuste rahvusvahelisel tasemel toimunud käsitluste võrdlemise ning siseriikliku õiguse muutmise Eestis kehtivate regulatsioonide analüüsimiseks. Autor teadvustab, et seadusmuudatused on mõjutatud paljudest erinevatest faktoritest, mille kõigi kaardistamine ning arvessevõtmine magistritöö raames ei ole tõenäoline, mistõttu on keskendutud vaid otsest puutepunkti omavate allikate ning analüüside käsitlemisele.

---

<sup>4</sup> R. Atkinson. Theories of the Federal Income Tax Exemption for Charities: Thesis, Antithesis, and Syntheses. – Stetson Law Review, 1997-1998/27, lk 398.

# **1. Tulumaksusoodustuste teoreetilised alused**

## **1.1. Tulumaksuga maksustamise ja maksusoodustuse alused**

Tulumaks kuulub otseste maksude hulka. Otseste maksude kehtestamine ja kujundamine on iga riigi iseseisev otsus, kuna maksud on riigi peamine vahend oma kohustuste ja eesmärkide täitmiseks riigieelarvesse tulu saamiseks ning maksude ümberjaotamise ja kasutamise teel ühiskonna ja poliitika kujundamiseks. Samas Eesti kui Euroopa Liidu liikmesriik ning mitmete rahvusvaheliste lepingute osapool on võtnud endale täiendavaid kohustusi ja piiranguid seoses maksude kehtestamisega. Alljärgnevalt on kaardistatud olulisemad tegurid, mida tuleb silmas pidada tulumaksu ja selle erisuste käsitlemisel.

Eestis on tulumaks kehtestatud proportsionaalse maksusüsteemi põhimõttel, mis kuulub üldiselt tasumisele tulu väljamaksmise hetkel. Eestis puudub ettevõtte tulumaks selle klassikalises mõttes (tulu maksustamine tulu teenimise hetkel), selle asemel on ärikasumi jaotamise/dividendide tulumaks. Tulu maksustamise momendiks on see, kui tulu kuulub väljamaksmisele. Tulumaksuäär on Eestis ühetaoline ning maksumäär on kõikidele teenitavatele tuludele sama (21% kuni aastani 2015, alates 2015. aastast on 20%<sup>5</sup>).

Maksude arvestamist ja kogumist korraldavad siseriiklikud institutsioonid ning maksude kogumine on riigi õigus (Eesti Vabariigi põhiseadus § 113). Vastavalt maksukorralduse seaduse § 4 lõige 3 punktile 8 sätestatakse Eesti Vabariigis võimalikud maksusoodustused vastavas maksuseaduses endas. Tulumaksusoodustuste puhul ei saa anda maksukorralduse seadus tulumaksusoodustuste kohaldamises selgust, sest nimetatud seadus määrab vaid maksuhalduri ja maksukohustuslase õigused, kohustused ja vastutuse, maksumenetluse korra ning maksuvaidluste lahendamise korra. Tulumaksusoodustuste rakendamise väljaselgitamisel jätab autor üldise maksumenetluse korra käsitlemata.

---

<sup>5</sup> Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903; RT I, 08.07.2011, 5.

Tähelepanu tuleb siiski juhtida maksukorralduse seaduse §-dele 83 ja 84, mis käsitlevad tehingu või toimingu majandusliku sisu eesmärki ning annavad maksuhaldurile üldnormi kujul suunise kahtluse korral rakendada tehingule maksumäära, mis vastaks tegelikule tehingu sisule, mitte tehingu vormile. M. Huberg on tähelepanu juhtinud<sup>6</sup>, et maksuhaldur saab nendest sätetest lähtuvalt omaalgatuslikult tehingu maksustamist majandusliku sisu alusel ümber hinnata siiski peamiselt sel juhul, kui maksustamisel on maksumaksja kasutanud vormiliselt teistsugust tehingu sisule mittevastavat maksustamise regulatsiooni maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil. Käesoleva töö autor lähtub tulumaksusoodustuste analüüsimisel majandusliku sisu põhimõttest, kui tulumaksuseaduse erisätteid vastupidist ei nõua.

Eestis seab siseriiklikule seadusloomele piiranguid asjaolu, et alates 1. maist 2004. a on Eesti Euroopa Liidu liikmesriik. Euroopa Liidu toimimise lepingu<sup>7</sup> artikli 113 kohaselt võtab Euroopa Liidu nõukogu seadusandliku erimenetluse kohaselt vastu sätteid käibemaksu, aktsiisi ja teisi kaudseid makse käsitlevate õigusaktide ühtlustamiseks sel määral, mis on vajalik siseturu rajamise ja toimimise tagamiseks ja konkurentsi moonutamise vältimiseks. Euroopa Liidule on antud pädevus erimenetluse alusel kaudsete maksude ühtlustamiseks regulatsioonide kehtestamine, kuid otseste maksude osas piirduv Euroopa Liidu roll ühisturu toimimise nimel nn negatiivse integratsiooniga, mis seisneb peamiselt Euroopa Kohtu kaudu siseturu toimimiseks takistuste kõrvaldamisega. Positiivse integratsiooni korral luuakse liikmesriikidele ühtseid regulatsioone, negatiivse integratsiooni puhul kõrvaldatakse üldistele põhimõtetele vastukäivaid siseriiklike norme, kuid ühtset Euroopa Liidu poolset regulatsiooni ei koostata<sup>8</sup>.

Euroopa Liidus maksustamise osas negatiivse integratsiooni asemel täieliku positiivse integratsiooni läbiviimisel on palju takistavaid asjaolusid, millest peamine on kindlasti nõue makse puudutavate otsuste ühehäälsuks vastuvõtmiseks. B.J.M. Terra ja P.J. Wattel on läinud isegi nii kaugele, et võrdlevad riikide poolt positiivse integratsiooni osas võetud seisukohta sellega, et „liikmesriigid valvavad oma otseste maksude alast suveräänsust justnagu oleks tegemist nende süütusega“<sup>9</sup>. Positiivse integratsiooni vastase seisukoha peamise kritiseeriva argumendina näevad nad Euroopa Liidus tekkivat alternatiivset kulu seoses tõrksusega otseste maksude alaste küsimuste koordineerimisel. Olgugi, et Euroopa Liidus ei ole ühine

---

<sup>6</sup> M. Huberg. Mis imeloom on osaline kingitus? – Eesti Maksumaksjate Liit, Maksumaksja, 2008/5.

<sup>7</sup> Euroopa Liidu leping ja Euroopa Liidu toimimise leping - ELT C 83, 30.03.2010.

<sup>8</sup> Nt. EKO 26.10.1999, C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna*, p 32 ja EKO 14.02.1995, C-279/93, *Finanzamt Köln - Altstadt v Roland Schumacker*, p 21.

<sup>9</sup> B. J. M. Terra, P. J. Wattel. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, Europrint, 2006, lk 201.

eelarvepoliitika veel väga arenenud, tuleks siiski arvesse võtta koordineerimatuse täiendavaid kulusid, mida ühtne otseste maksude regulatsioon võib aidata kõrvaldada.

Euroopa Liidu regulatsioonid ei nõua, et maksusüsteemid ja -määrad oleksid identsed, eesmärgiks on vaid topeltnmaksustamise vältimine ning likvideerimine. Euroopa Kohus on leidnud<sup>10</sup>, et maksunduslik erisus riikide vahel on loomulik, kuid riigid peavad astuma samme nendest erisustest tulenevate topeltnmaksustamise ohtude vältimise nimel. Selleks kasutatakse riikidevahelisi maksulepinguid, millega lepitakse kokku, millist lahendust (nt tasaarvestusmeetod, krediidimeetod, vabastusmeetod) lepingu osapooleks olevad riigid soovivad omavaheliste suhete puhul kasutada.

Maksulepingute olulisus ilmneb siis, kui tegu on kahe erineva maksusüsteemi vahel toimuva tehinguga ning riiklike regulatsioonide erisusest tulenevalt on oht, et tulu maksustatakse nii allikariigis kui residendiriiigis.<sup>11</sup> B.J.M. Terra ja P.J.Wattel on seisukohal<sup>12</sup>, et ühenduse kehtiv õigus ei keela otseselt topeltnmaksustamist, mida ainsana reguleerivad liikmesriikide kahe- või ühepoolsed meetmed maksumaksjatele selguse ning kindluse tagamiseks. Euroopa Liidus puuduvad otsesed topeltnmaksustamist keelavad regulatsioonid, selle vältimiseks kasutatakse siiski aluspõhimõtetele tuginevalt negatiivse integratsiooni meetmeid.

Tulumaksusoodustuste regulatsiooni osas on peamiseks allikaks siseriiklik õigus, konkreetset maksulepingut on relevantne vaid juhul, kui tehingu ja maksustamise aluste esinemisel on tegu piiriülest aspekti omava juhtumiga. Ka sel juhul on küsimus pigem selles, millise riigi õigust rakendada ning kuidas erinevaid maksusüsteeme ühildada, mitte aga siseriikliku regulatsiooni põhjendatuses. Antud töös käsitletakse mittetulundusühingutele, sihtasutustele ning usulistele ühendustele tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) § 11 alusel koostatava nimekirjaga kohaldatavat maksusoodustust, selle aluseid ning põhjendatust.

Käesolevas töös omab Euroopa Liidu õiguse mõju tähendust negatiivse integratsiooni teostamise näol, millest tulenevalt on Eesti seadusandja muutnud siseriikliku seadusandlust. Euroopa Kohus on oma kohtuasjas nr C-386/04<sup>13</sup> selgitanud, et Euroopa Liidu liikmesriikidel on diskretsiooniõigus selles osas, et määratleda ära need tingimused, mille kohaselt mõningatel

---

<sup>10</sup> EKo 12.05.1998, C-336/96, *R. Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*.

<sup>11</sup> B.J.M. Terra, P.J. Wattel (viide 9), lk 203.

<sup>12</sup> *Ibid*, lk 203.

<sup>13</sup> EKo 14.09.2006, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer v Finanzamt München für Körperschaften*.

organisatsioonil on õigus maksusoodustustele või maksuvabastustele tulenevalt nende heategevuslikust loomust, tegutsemisest avalikes huvides või muust vastavast asjaolust. Euroopa Komisjon leidis Eesti vastu algatatud rikkumismenetluses, et kingituste ja annetuste tulumaksusoodustuse küsimuses ei täida meie riik asutamislepingust tulenevaid kohustusi, käsitades annetusi teiste liikmesriikide ning Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) riikide organisatsioonidele vähem soodsalt kui Eestis asutatud organisatsioonidele tehtud annetusi.<sup>14</sup> Oluline on see, et erinevate riikide organisatsioonide ei koheldaks sama regulatsiooni kohaselt erinevalt ning ei rikutaks kapitali vaba liikumise põhimõtteid. Sellest tulenevalt<sup>15</sup> muutis Eesti seadusandja TuMS § 11 lõiget 10, laiendades tulumaksusoodustuse regulatsiooni ka ühingutele, kes on asutatud muus Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigis ning vastavad TuMS alusel ette nähtud tulumaksusoodustuse rakendamise kriteeriumidele. Tulumaksusoodustuste kui otseste maksude eriregulatsiooni positiivse integratsiooni võimalikkuse analüüsimine Euroopa Liidus ei ole antud töö kontekstis asjakohane.

Eeltoodud tulumaksuseaduse muudatus on näide sellest, kuidas Eesti maksusüsteemi võib kujundada negatiivse integratsiooni tulemusena riigiväline jõud. Olemuslik ning põhimõtteline maksusoodustuste regulatsioon on siiski liikmesriigi enda kujundada selles ulatuses, kellele, kui palju ning mis alustel maksusoodustusi võimaldatakse.

Käesolev töö käsitleb neid maksusoodustusi, mis on suunatud üldiselt heaks kiidetud ning ühiskondlikult aktsepteeritud valdkondade või tegutsemisviiside toetamisele. Maksusoodustuse subjektide tegevust iseloomustab reeglina tegutsemine kasumit mittetaotleval moel, vähemsoodustatud sihtgruppide toetamine, ebavõrdsuse kaotamine, üldise heaolu suurendamine ning teenuse osutamine, mille järele on nõudlus, kuid ei ole vastavaid pakkujaid. Tegemist on ettevõtmise liigiga, mis on olemuslikult altruistlik ning suunatud üldise rahulolu suurendamisele, mitte isikliku või äritulu suurendamisele eesmärgiga saada kõrgemat tasu. Heategevusliku iseloomuga tegevused on omased sageli kodanikuühiskonnale, nn kolmandale sektorile.

Avalikul ja erasektoril on oma motiivid ning eesmärgid, mille nimel ja suunas nad tegutsevad, mille saavutamiseks on ka välja kujunenud vastavad meetodid ja enamlevinud lahenduskäigud. Kolmas sektor lähtub kodanikualgatuse ideest, sellest, et initsiatiiv tuleb kodanike poolt mingi murekoha lahendamiseks või parandamiseks. Vabaihenduste roll on võimalusel juhtida nii

---

<sup>14</sup> H. Marrandi. Meeleheitel tulumaksumuudatused. – Maksu maksjate Liit, Maksu maksja, 2009/9.

<sup>15</sup> Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus 723 SE II-1 seletuskiri, lk 6.

avaliku kui erasektori tähelepanu probleemkohtadele ning aidata kaasa nende lahendamisele. Kui see ei ole siiski piisav või ei anna soovitud tulemust, organiseerutakse mõne iseseisva juriidilise keha alla. Sellel juriidilisel isikul on asutamisdokumentide ja põhikirjaga määratletud eesmärgid ning kuna organisatsioon asutatakse eelduslikult põhieesmärgi elluviimiseks, mitte kasumi teenimiseks, siis on nendele juriidilistele isikutele iseloomulik ka kasumi jaotamise keeld (Eestis on taolised ühingud sihtasutused ja mittetulundusühingud).

Ühiskondlikult aktsepteeritud ning heaks kiidetud tegemiste toetamiseks on paljud riigid kasutusele võtnud soodustavaid meetmeid maksuregulatsioonidesse erisuste sisseviimise kujul. Kui tegu on tõepoolest üldsuse huvides tegutsemise või teenuse pakkumisega, mida sellisena tunnustavad nii avalik kui erasektor, peaks maksuregulatsioonide erisus aitama kaasa sellele, et vabaihenduste poolt elluviidavate tegevuste toetamisel ja elluviimisel ei kanta täiendavaid kulusid ning soodustatakse eesmärgipärast tegutsemist. Vähendades neid takistusi ja kulusi, mis kaasneb teistel osapooltel vastavate ühingute toetamisega või ühingul endal vahendite kasutamisega, üritatakse ka ühiskonna teistes osapooltes kultiveerida sotsiaalset vastutustundlikkust ning üldistes huvides teostatavate eesmärkide elluviimise toetamist.

Eeltoodust on näha, et taoliste erisuste rakendamisel on enamasti aluseks teatavate väärtuste hindamine või põhimõtted. Tulumaksusoodustustega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja koostamine kui maksusoodustuse regulatsiooni võimaldamine lähtub samuti teatavatest printsiipidest, mis on ka seaduses toodud maksusoodustuse kohaldamise kriteeriumina. Printsiipide kujul on tegemist millegi abstraktsemaga, millegagi, mis on sageli ühine mitmetele riikidele. Käesolev töö vaatleb maksusoodustuse põhjenduste leidmise ning põhimõtete analüüsimise tarbeks Ameerika Ühendriikide senist maksusoodustuste kriteeriumide ajalugu ja praktikat. Anglo-Ameerika õigussüsteemile omane pretsedendiõigus soosib mitmekülgseid arutelusid määratlemata õigumõistete sisustamisel, millest tulenevalt on ka Ameerika Ühendriigid käsitlenud teistest maadest enim päevakajalises õigusalasises kirjanduses just maksusoodustuse aluseid.

Maksudel ja maksusoodustustel on eesmärgi täitmisel teatavad ülesanded. L. Lehis on välja toonud<sup>16</sup>, et erialakirjanduses käsitletakse maksude koormamisfunktsiooni ja kujundamisfunktsiooni kui kaht maksu mõju ja eesmärki kajastavat suunda. Koormamisfunktsiooniga normidel on peamine fiskaalne eesmärk, nende roll on tagada riigile

---

<sup>16</sup> L. Lehis. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – *Juridica*, 1998/ 9, lk 434-443.

peaasjalikult tulude laekumine. Kujundamisfunktsiooniga normide eesmärk on seevastu mõjutada käitumist sotsiaal- või majanduspoliitilisest aspektist. Tulumaksu üldine eesmärk on selgelt fiskaalne – maksude kogumine – kuid tulumaksusoodustuste funktsiooniks on pigem mõjutada inimeste käitumist. Käesoleva töö raames vaadeldavate ühingute eriregulatsiooni puhul on tegu sotsiaalpoliitilise mõjutusvahendiga, mille läbi riik näib kujundavat kodanike käitumist seoses avalikes huvides või heategevuslikult tehtavate toimingutega. Maksusoodustuste andmise aluste määratlemine ja väljaselgitamine aitab mõista, kuidas riik soovib käitumist suunata. Arvestades, et määratlemata õigusmõistetena on maksusoodustuse aluseks heategevuslikkus ja avalikes huvides tegutsemine, näib olevat kerge tuletada, millises suunas seadusandja maksumaksja käitumist soovib kujundada.

Maksusoodustuste aluste analüüsimisel ning määratlemisel võib tekkida oht, et asja olemusse süüvimise asemel hakatakse leidma põhjendusi kehtivale korrale. F.R. Hill nendib<sup>17</sup>, et enamus püüdlusi leida põhjendusi maksusoodustuste kohaldamisele ei jõua kaugemale olemasoleva õigusliku regulatsiooni ratsionaliseerimisest. Tegemist on sageli juba kehtiva õiguse takkajärgi selgitamisega, mitte olemusliku analüüsimise või argumenteerimisega, mis peaks olema aluseks regulatsiooni kehtestamisele. Samale arusaamale tuginedes käsitleb ka töö autor esmajärjekorras maksusoodustuste ajaloolise argumentatsiooni kirjeldamist ning läheb alles seejärel siseriikliku regulatsiooni analüüsimise juurde, et luua piisav teoreetiline põhi positiivse õiguse kriitiliseks analüüsimiseks.

## **1.2. Määratlemata õigusmõisted maksusoodustuse kohaldamisel**

Rakendamaks kehtivast korrast kõrvalekalduvaid meetmeid, eriregulatsioone, on mõistlik omada sellele sisulist põhjendatust ning vajadust. Iga õigusnorm on suuremal või vähemal määral suunatud mõne eesmärgi täitmisele ning on kehtestatud ühest või mitmest üldisest printsiibist lähtuvalt. Põhimõtted on aga abstraktsed ning olles põhialuseks seaduste loomisel ja kujundamisel on tarvilik leida seos ja põhjendatus regulatsiooni ning selle aluspõhimõtte vahel.

Maksukorralduse seaduse § 4 lõige 3 punkt 8 sätestab, et maksuseaduses sätestatakse võimalikud maksusoodustused. Mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja (edaspidi

---

<sup>17</sup> F. R. Hill. Targeting Exemption for Charitable Efficiency: Designing a Nondiversion Constraint. – SMU Law Review, 2003/56, lk 676.

nimekiri) kuuluvad isikud on maksusoodustuste regulatsiooni subjektiks peamiselt kahel alusel – tegutsemine avalikes huvides (TuMS § 11 lõige 2 punkt 1) ning ühingu heategevuslikkus (TuMS § 11 lõige 2 punkt 2). Need kaks põhimõtet peaksid Eesti õiguse kohaselt määratlema ja põhjendama selle, miks teatav grupp isikuid peaks olema eriregulatsiooni subjektiks.

Olgugi, et tulumaksuseaduse §-s 11 on välja kirjutatud hulk kriteeriume, millele nimekirja kuuluda soovija peab vastama, puudub seaduses ühene definitsioon heategevuslikkusele ning avalikes huvides tegutsemisele. Rahvusvahelises erialakirjanduses on mitmed teadlased sama probleemi lahkamisega tegelenud ning on avaldatud arvukaid teooriaid ning argumentatsioone selle kohta, kas nende põhimõtete alusel maksusoodustuste võimaldamine on asjakohane, kuidas neid kriteeriume sisustada ning kuidas neid praktikas rakendada. Ülesande keerukus seisneb selles, et tegu on määratlemata õigusmõistetega, mille täpne seaduses sõnastamine ei ole osati võimalik ning teisalt oleks see ka võib-olla liialt piiritlev. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium on välja toonud<sup>18</sup>, et määratlemata õigusmõiste on õigustehniline vahend, mille puhul seadusandja loobub detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegerides normi täpsustamise seaduse rakendajale. R. Atkinson juhib tähelepanu<sup>19</sup>, et kui üldiselt aktsepteerida määratlemata õigusmõisteid maksuerisuse andmise alusena, siis õiguslikus mõttes ning normide rakendamise momendil muutub see siiski probleemiks, et ei ole selgeid suuniseid ja määratlusi.

Poliitikauuringute keskus Praxis on oma 2011. aasta analüüsis<sup>20</sup> välja toonud, et Maksu- ja Tolliameti (edaspidi MTA) tõlgendus nimekirja arvamisel ning mitteamarvamisel näib sageli subjektiivne ning sarnases olukorras olevate ühingute osas langetatakse erinevaid otsused. Enamik TuMS § 11 toodud nõuetest ja keeldudest on üheselt tuvastatavad (nt põhikirjas on selgesõnaliselt sätestatud, et 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), nende täitmist või rikkumist on võimalik kontrollida tänu täpsetele nõuetele. Suurim vajakajäämine seoses tulumaksusoodustustega kaasneb määratlemata õigusmõistetega.

---

<sup>18</sup> RKPJKo 3-4-1-5-05, p 16.

<sup>19</sup> R. Atkinson (viide 4), lk 398.

<sup>20</sup> K. Mänd jt (koost). Väärrikaks ja õnnelikuks: annetamise analüüsid ja soovitused. Poliitikauuringute keskus Praxis, Tallinn, 2011, lk 36.

Maksuseaduses olevate määratlemata õigusmõistete puhul on keeruline jõuda lõpliku arusaamani, millisena regulatsiooni konkreetsel juhul tõlgendatakse. Siiski ei tähenda see seda, et avalikku huvi või heategevuslikkust võib igakordselt sisustada erinevalt või rakendada kaalutusõigust selles osas, kas ühendus vastab nõutud kriteeriumile või mitte. Sarnases olukorras olevate ühingute kohta peaksid tulema sama sisuga otsused. Kui mittetulundusühingute eristaatusega seonduvalt valitseb maksustamise osas ebaselgus, võib ühe lahendusena kaaluda muudatuste sisseviimist tulumaksuseadusesse, millega täpsustada või muuta maksusoodustuse aluseks olevaid kriteeriume.

Määratlemata õigusmõistete tõlgendamine ja rakendamine üksikjuhtumite puhul kujutab endast determineeritud õiguse rakendamist, mis erineb printsiipsaalselt diskretsiooni teostamisest ja seda isegi siis, kui teatud asjaolude kokkusattumisel õiguse rakendamine ja diskretsiooni teostamine lõikuvad või vastavad otsused kokku langevad. Määratlemata õigusmõiste ei anna ametiasutusele valikuvõimalust, tema rakendamisel on võimalik ainult üks õiguslik lahend.<sup>21</sup>

Ka Poliitikauuringute keskuse Praxis analüüsis<sup>22</sup> välja toodu põhjal võib problemaatiliseks ning küsitavaks osutada see, kuidas otsustaja on konkreetsel juhul hinnanud heategevuslikkuse või avalikes huvides tegutsemise nõuetele vastavust ning kas on mõistetud, et nimekirja arvamise või väljaarvamise puhul ei saa olla tegu diskretsiooniotsusega. Olukorras, kus heategevuslikkus ja avalikes huvides tegutsemine on nimekirja kandmise kriteeriumid ja määratlemata õigusmõisted, mida sisustatakse ning tõlgendatakse vastavalt konkreetsele juhtumile, ei ole kaalutusõigust – otsustaja ei saa määratlemata õigusmõistet kasutada selleks, et sarnases olukorras tõlgendada mõistet erinevalt. Tõlgendamisel ning sisustamisel tuleb arvestada iga konkreetse juhtumi eripära. Otsustaja ei oma kaalutusruumi nende sisustamise osas. Kui maksusoodustuste nimekirja taotleja on esitanud avalduse, peab olema selgelt tuvastatav ning ettenähtav nimekirja kandmise nõuetele vastavus või mittevastavus.

M. Vutt on leidnud<sup>23</sup>, et näiteks õiguse lünkade tõlgendamise kaudu ei ole võimalik tagada ka vabatahtlikku tegevust puutuva (sh ka heategevuslikkus ning mittetulundusühingute maksustamise erisuste rakendamine) valdkonna normaalset arengut, seda võimaldab pigem detailsem reguleerimine. Maksustamine kuulub avaliku õiguse alla ning kuna avalikus õiguses on valitsev seadusliku aluse põhimõte, tegutsemine põhiseaduse ja seaduste raamides ning nõue

<sup>21</sup> K. Merusk. Administratsiooni diskretsioon ja selle kohtulik kontroll. Tallinn, Juura, 1997, lk 23.

<sup>22</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 20), lk 36.

<sup>23</sup> M. Vutt. Vabatahtliku tegevuse õigusliku reguleerimise vajadused ja võimalused. Ekspertarvamus. Lk 28.

võimu teostamiseks volituse omamisele, siis ei ole võimalik maksunduses ületada neid lünki samasuguse tõlgendamise teel nagu eraõiguses. Ebaselguse puhul kuulub maksusätete tõlgendamisel üldiselt rakendamisele lähenemine, et kui otsesõnu ei ole lubatud, siis on keelatud. Maksude puhul ei saa seadusandja reguleerimata jätmist pidada võimaluseks ning juhul, kui ei suudeta selgelt ette kirjutada maksusoodustuste rakendumise ulatuse ja korra ning kaardistada ka võimalikke probleempunkte seoses vabatahtliku tööga, ei ole mittetulundussektoris tegutsedes võimalik saavutada õiguslikku kindlust.

Maksusoodustuse rakendamisel on sageli võtmeroll regulatsioonides sisalduvate määratlemata õigusmõistete sisustamisel otsustaja poolt. See, milliseid suuniseid järgides ning millistest põhimõtetest ja kaalutlustest lähtudes hinnatakse vastavust või mittevastavust nendele mõistetele, on tegeliku regulatsiooni kohaldamise aluseks ning loob praktilisi lahendusi. Otstarbekuse seisukohast vajab aga käsitlemist see, kas nimetatud mõistete kasutamine maksusoodustuste regulatsioonides on põhjendatud ehk siis kas on võimalik saavutada sama tulemust kasutades õigusselguse huvides täpseid ning üheseltmõistetavaid kriteeriume.

### **1.3. Maksusoodustuste poolt- ja vastuargumendid**

Läbi aja on maksusoodustuste kohaldamise alusena olnud fookuses erinevad printsiibid. Ameerika Ühendriikides on maksusoodustuse saamise aluseks olnud heategevuslikkuse mõiste, mida kuni 1969. aastani sisustati puudustkannatajate/vaeste aitamise eesmärgi täitmise läbi, seejärel tõlgendati maksusoodustuse määramise alust pigem läbi ühiskondliku kasu (ing k *community-benefit*) või avalikes huvides tegutsemise kriteeriumi<sup>24</sup>. Maksusoodustuse roll oli algselt tagada, et heategevuslikud organisatsioonid ei peaks maksma makse oma tulude pealt ning saaksid teisi soodustusi (nt omandimaksust vabastamine), mille kaudu jääks rohkem vabasid vahendeid oma põhitegevuse elluviimiseks ja eesmärkide saavutamiseks.

Maksusoodustused võivad annetuste puhul olla<sup>25</sup>:

- Maksude mahaarvamine annetustelt (ingl *tax deductions*) – annetaja saab terve või osa rahast, mille ta annetab vabaihendusele, maha arvata oma maksustatavast tulust. Seega

---

<sup>24</sup> J. D. Colombo. The Role of Access in Charitable Tax Exemption. – Washington University Law Quarterly, 2004/82, lk 343.

<sup>25</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 20), lk 14.

väheneb maksumaksja maksustatav tulubaas. Maksude mahaarvamine on kõige levinum soodustus.

- Maksukrediit annetustelt (ingl *tax credit*) – annetaja saab annetatud summa maha arvata oma muidu makstavast tulumaksust. Seega väheneb riigile minev tulumaks.
- Maksude suunamise skeemid (ingl *tax designation*) – süsteemid, mis lubavad nii eraisikutest kui juriidilistest isikutest maksumaksjatel suunata teatud protsendi muidu riigieelarvesse minevast tulumaksust otse erinevatele institutsioonidele.
- Maksuvabastus ühendustele tema tuludest (ingl *tax exemption*).
- Maksuvabastus palgast (ingl *payroll giving*) – tööandja võtab annetuse maha töötaja brutopalgast (peale sotsiaalmaksu mahaarvamist) ja saadab selle vastavasse fondi, mis selle omakorda suunab annetaja poolt nimetatud ühendusele. Annetaja saab kohese maksusoodustuse, sest tema maksustatav tulu väheneb.
- Maksuvabastused muudelt maksudelt – lisaks annetusi puudutavatele maksusoodustustele võib riik pakkuda kaudset toetust ka käibemaksu, sotsiaalmaksu, kinnisavaramaksu, luksusmaksu jt taolisi makse puudutavate maksusoodustuste vormis.

Eeltoodud loetelu kajastab kodanikuühenduste tegutsemist soodustavaid meetmeid, samas on oluline välja tuua, et maksude suunamise skeem ei ole otseselt maksusoodustus, kuna maksumaksja maksukoormus ei kergene. Tulumaks kuulub avalikesse vahenditesse ning maksumaksja saab vaid vabaduse valida, kuidas ta riigi eest vahendeid vastavas ulatuses saab suunata. Tegu ei ole filantroopiaga, vaid vahendite jaotamisega. Poliitikauuringute Keskus Praxis analüüsi<sup>26</sup> tulemusena leiti, et maksude suunamise skeemist lähtuval protsentsüsteemil ei ole Eesti kontekstis mõtet ja sellel ei ole tulevikku, kuna lihtsalt tulumaksu suunamine ei ole annetamine ning ka ei soodusta kuidagi annetamist.

Tulumaksusoodustuste võimaldamise erinevad süsteemid on meetmed, millega aidata kaasa kodanikuühiskonna arengule. Poliitikauuringute Keskuse Praxis ja Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liidu poolt koostatud raport<sup>27</sup> analüüsis kahte erinevat meetodit maksude suunamise skeemi Eestis kohaldamiseks. Vaatluse all olid võimalikud lahendused protsendiskeemi rakendamiseks ning millised oleksid oodatavad mõjud nii kodanikuühendustele kui ka annetamisele ja filantroopiale üldiselt. Oluline on siiski välja tuua, et protsendisüsteem ei

---

<sup>26</sup> K. Mänd jt (koost). Protsent tulumaksust kodanikuühendustele. Lõppraport. 2008, lk 8.

<sup>27</sup> *Ibid.*

ole maksusoodustus *per se* ning võttes arvesse asjaolu, et alates 2015. aastast on Eesti tulumaksumäär 20%, st maksutulu laekub riigikassasse juba iseenesest vähem, on ebatõenäoline, et seda Eestis juurutama hakatakse.

Eestis on füüsiliste isikute poolt nimekirja kantud ühingu annetuse tegemisel võimalik kasutada maksusoodustusena maksude mahaarvamist annetustelt ning kooskõlas TuMS § 27 lõigetele 1 ja 3 on seaduses sätestatud piirmäära ulatuses lubatud maksustamisperioodi tulust maha arvata dokumentaalselt tõendatud annetused ja kingitused. Juriidiliste isikute poolt tehtavate annetuste puhul on samuti võimalik kasutada maksude mahaarvamist annetuselt ning vastavalt TuMS § 49 lõikes 2 toodud tingimustele vähendada oma muidu maksustatavat tulubaasi (tulumaksu tasutakse siiski nende annetuste või kingituste summa pealt, mis ületavad seadusega ette nähtud piirmäära).

Maksuvabastus ühendusele tema tuludest ei ole Eesti kontekstis väga relevantne, kuna Eestis puudub ettevõtte tulumaks. 1994. aastal jõustunud tulumaksuseaduse puhul oli ettevõtte tulumaksu regulatsioon kasutusel, kuid põhimõttelise tulumaksuga maksustamise muudatusega kaotas taoline maksusoodustus oma sisu. Nimetatud maksusoodustus omaks tähtsust just siis, kui maksustamisele kuuluks teenitud tulu. Eestis maksustatakse käesoleval hetkel välja makstud tulu ning kuna vabaaühenduste olemuslik tunnus on see, et et teenitud tulu arvelt ei tehta väljamakseid, siis puudub nimetatud soodustusel ka sisuline tähendus.

Maksuvabastus palgast sarnaneb mõneti maksude suunamise skeemiga ning maksude mahaarvamisega annetustelt, erinevus seisneb selles, et maksusoodustust kohaldatakse füüsilisele isikule palgatulu väljamaksmise hetkel, mitte arvestuslikult tuludeklaratsiooni esitamisega. Võttes arvesse, et analoogne lahendus on Eestis kasutusel maksusoodustuse võimaldamiseks, jäetakse ka selle võimaluse põhjalikum analüüs kõrvale.

Maksuvabastused muudelt maksudelt on lahendus, millest võib tulu teenida juhul, kui riigis on kehtestatud mitmeid erinevaid makse ning sisuliselt on tegu eesmärgipõhiselt põhjendamatu ühingu koormamisega. Eestis on ülimalt minimalistlik maksusüsteem, mille puhul on maksukohustuse seadmine maksumaksjale enamikel juhtudel loogiliselt ning otseselt põhjendatav ning kus on jõutud lahendusele, et otsestest maksudest kuulub just tulumaks ainsana potentsiaalselt ebamõistlikult koormava maksu kategooriasse. Nimetatud ebavõrdsuse ebamõistlikkuse vältimiseks on kasutusele võetud tulumaksusoodustuste kohaldamise võimalus.

Maksuvabastused muudelt maksudelt ei kuulu analüüsitavate maksusoodustuste instrumentide alla.

Hetkel kehtivad maksusoodustused annetajatele maksustatavast tulust mahaarvamise tegemise kujul, organisatsioonid saavad ise teha maksuvabalt väljamakseid stipendiumidena, maksuvabad on ühingu ka külaliste ja partnerite võõrustamiseks tehtud kulud ning loomulikult ühingu tegevuse eesmärkidel tehtud kulud.

Maksusoodustuste vajalikkust ning selle olulisust on käsitletud mitmetest erinevatest vaatenurkadest lähtuvalt. H.B. Hansmann põhjendas<sup>28</sup> maksusoodustust kui meetodit, mille läbi riik aitab heategevuslikul organisatsioonil kapitali koguda. N.J. Crimm seevastu<sup>29</sup> näeb maksusoodustust kui kompensatsiooni ettevõtlusriski võtmise eest, mille eest eraettevõtjatele tasutakse investeeringutasuvuse kaudu kasumi vormis. J.D. Colombo ja M.A. Hall pakuvad välja<sup>30</sup>, et maksusoodustus on vajalik, et aidata mittetulunduslikel organisatsioonidel üle saada alarahastatuse probleemist ning sellest, et ühingute poolt pakutavaid teenuseid kasutatakse tarbijate poolt enamasti tasuta. A. Malani ja E.A. Posner seavad kahtluse alla<sup>31</sup> maksusoodustuse otstarbekuse seoses küsimusega, kas maksusoodustused on efektiivsed selles mõttes, et need on suunatud maksusoodustuse alla kuuluvale tegevusele või on need ebaefektiivsed selles mõttes, et maksusoodustus laieneb ka organisatsioonide nendele tegevustele, millel ei ole maksusoodustuse aluseks olevate tegevustega enam otsest või üldse mingit seost. F.R. Hill toob seoses tulumaksusoodustusega mittetulundusühingutega välja organisatsioonilise eelduse probleemi<sup>32</sup> seoses nendele ühingutele kohalduva maksusoodustusega. Organisatsioonilise eelduse probleem seisneb selles, et heategevusliku organisatsiooni kui maksusoodustuse subjekti puhul kehtib üldine arusaam, et kogu organisatsioon on heategevuslik ning seega ka kõikidele organisatsioonis toimuvatele tegevustele rakenduvad vastavad soodustused. Ehk kui organisatsioon on kord nimekirja arvatud, siis eelduslikult on kõik tegevused seotud põhikirjas toodud eesmärkidega.

Enamasti eeldatakse, et tulumaksusoodustusega ühingud tegelevad selles valdkonnas ning nende eesmärkide saavutamise nimel, mis on põhikirjas toodud ning mille alusel kantakse ühing

---

<sup>28</sup> H.B. Hansmann. The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation. – The Yale Law Journal, 1981/91, no 1.

<sup>29</sup> N. J. Crimm. An Explanation of the Federal Income Tax Exemption for Charitable Organizations: A Theory of Risk Compensation. – Florida Law Review 1998/50, lk 452-454.

<sup>30</sup> *Ibid*, lk 462.

<sup>31</sup> A. Malani, E.A. Posner. The case for for-profit charities. – Virginia Law Review, 2007/93, issue 8, lk 2023.

<sup>32</sup> F. R. Hill (viide 17), lk 682.

tulumaksusoodustustega mittetulundusühingute nimekirja. Siin tekib teatav ringpõhjendamine – nimelt kantakse ühing nimekirja selle alusel, mis põhikirjas on eesmärkide ning tegevustena seotud, samas ei ole võib-olla see organisatsioon veel piisavalt kaua tegutsenud, et tema kõik tegevused oleks välja kujunenud ning selle tulemusena võib suur osa tegevustest aja möödudes olla maksusoodustuse alustega mitteseotud või lausa vastuolus. Samas eeldatakse, et maksusoodustusega ühing siiski tegutseb jätkuvalt nende eesmärkide nimel, mis põhikirjas on. Ka kõrvaltvaataja arusaam organisatsioonist on moonutatud tulenevalt asjaolust, et ühingule laieneb maksusoodustuste regulatsioon. Tekib organisatsiooniline eeldus tulenevalt ühingu maksustamise eriregulatsioonist ning see on heategevusliku ebaefektiivsuse aluseks. Ameerika probleem näib olevat see, et nad ei kontrolli jooksvalt organisatsiooni vastavust kriteeriumidele ning täiendavalt ei ole neil ka taolist avalikustamise kohustust nagu Eesti tulumaksusoodustustega mittetulundusühingutel. Eestis tuleb esitada perioodiliselt deklaratsioone ka selle kohta, kuidas on kasutatud ühingu tegevuse eesmärkidega mittesobivatest tegevustest (ettevõtlustegevusest) teenitud tulu.

Ühelt poolt on kasumit mittetaotlevate organisatsioonide põhitegevusi võimalik tõlgendada piisavalt laialt ning seostada mitmetes erinevates valdkondades ellu viidud tegevusi põhieesmärkide saavutamise, riiklikust regulatsioonist johtub see, kui võrd lubatakse taolisi kaudseid seoseid. Käsitledes maksusoodustuse kohaldamist on oluline teadvustada asjaolu, et võimalik võib olla teatav suutmatus määratleda seda, mis hetkel väljub organisatsiooni tegevus talle omistatud iseloomulikust valdkonnast või tegutsemisviisist.

H.B. Hansmann<sup>33</sup> peab maksusoodustust mittetulundusühingutele oluliseks seetõttu, et erinevalt äriühingutest on mittetulundusühingutel tunduvalt keerulisem finantseeringuid saada ning välisrahastust kaasata. Seega võib pidada neile vajalikuks täiendavate eeliste ja soodustuste andmist, kuna kapitali kogumine eesmärkide elluviimiseks on üldiselt raskendatum kui äriühingutel (laenuandjatele on üldiselt oluline, et ühing suudaks laenu teenindada, st ühing oleks seotud tegevusega, mis on kasumlik ning millega on madalamad riskid).

Autor on seisukohal, et kõik eeltoodud käsitlused toovad välja kodanikuühiskonnas tegutsemise eripära ning konkreetsete juriidiliste isiku vormiga kaasnevate piirangute pärssiva iseloomu. Kasumit mittetaotlevate organisatsioonide puhul on kapitali kogumise võime reeglina madalam,

---

<sup>33</sup> H.B. Hansmann. The effect of tax exemption and other factors on the market share of nonprofit versus for-profit firms. – National Tax Journal, 1987/40, lk 80.

omakapital ei ole sageli piisav kõikide tegevuste ja eesmärkide elluviimiseks ning ka investorid ei ole enamasti huvitatud koostööst selliste organisatsioonidega, mille puhul on madal investeeringutasuvuse määr. Samas on üldine arusaam, et teatavate hüviste pakkumine on oluline üldise heaolu suurendamisele kaasaaitamisest ning kui valmidus taoliste hüviste pakkumiseks ei tule erasektorist või avalikust sektorist, siis tasub kaaluda võimalike täiendavate lahenduste toetamist mittetulundusliku tegevuse vormis.

Lisaks maksusoodustuste vajalikkuse ja põhjendatuse analüüsimisele tuleb kaaluda ka võimalust, et tegu ei ole tarviliku ja efektiivse maksumaksja soodustamisega, võib olla põhjendatud vastavate eriregulatsioonide kehtetuks tunnistamine. S. Barbaro ja J. Suedekum<sup>34</sup> on näidanud, et isegi juhul, kui maksusoodustused puudutavad vaid väikest osa maksumaksjatest ning soodustust ei kasutata suure osa poolt ning see ei ole märkimisväärne, siis poliitilisel tasandil on siiski keeruline, kui mitte võimatu, selliste maksusoodustuste äravõtmine. Vastupidiselt S. Barbaro ja J. Suedekum poolt näidatule jääb hiljem käsitletavate tulumaksusoodustuste regulatsiooni muudatusi vaadeldes seevastu mulje, et sama väide ei ole kohaldatav Eesti kontekstis.

Maksusoodustuste võimaldamise peamised argumendid<sup>35</sup>:

- Tegutsemine avalikes huvides – riigi ülesannete ülevõtmine ning täitmine ja sellega soodustuse ärateenimine.
- Ühiskondlikud eesmärgid – pluralism, vastutustundlikkus, vabatahtlikkus, eksploatatsioon, ühiskondlik kasu.
- Praegune olukord ja tulevased võimalused – konservatiivne, liberaalne ja ühiskondliku kasu test.

D.A. Hymani toodud peamiste maksusoodustuse argumentide seas on olemas avalikes huvides, ühiskondlike eesmärkide saavutamise nimel ning ka ühiskondliku kasu elemendid. Asjakohaseks ning maksusoodustuse võimaluse põhjendusena ei ole toodud heategevuslikkust, nagu hetkel Eestis TuMS § 11 lõige 2 punkt 2 ette näeb. Tähelepanu väärrib ka see, et praeguse olukorra ning tulevaste võimaluste argument sisaldab mitte ainult deklaratiivseid või ideoloogilisi aluseid maksusoodustusele, vaid ka mõõdetavaid ning hinnatavaid kriteeriume (ühiskondlik kasu). Majandusteaduslikke meetodeid kasutades on kasulikkuse mõõtmine ning hindamine võimalik.

---

<sup>34</sup> S. Barbaro, J. Suedekum. Voting on income tax exemptions. – Public Choice, 2009, nr 138.

<sup>35</sup> D. A. Hyman. The Conundrum of Charitability: Reassessing Tax Exemption for Hospitals. – American Journal of Law & Medicine, 1990/6, lk 354.

Maksusoodustuse aluseks võib määratlemata õigusmõistete asemel olla miski mõõdetav ning objektiviseeritud.

Heategevuslike annetuste mahaarvestamise vastased väidavad, et<sup>36</sup>:

- Paljud nn heategevuslikest kulutustest ei ole tegelikult mõeldud üldkasutatavatele hüvistele.
- Heategevuslike annetuste mahaarvestamise võimalus on kasulik vaid rikastele ja vähendab seetõttu maksusüsteemi ümberjaotavat mõju.
- Heategevuslike annetuste mahaarvestamise tühistamine avaldaks heategevusele vähe mõju ehk "kui tahavad, siis kingivad niikuinii, mis sest, et pärast tuleb veel tasuda tulumaks".

P. Tammerti poolt toodud vastuväited maksusoodustustele käsitleb nii käitumuslikku, majanduslikku kui ühiskondlikku mõõdet. Käitumuslikust aspektist lähtudes tasub hinnata maksusoodustuse kujundamisfunktsiooni ning seda, et suunitlus on pigem ühiskonnas teatava harjumuse loomisele. Maksusüsteemi ümberjaotava mõju kui majandusliku argumendi osas on mõistlik meeles pidada, et maksusoodustus peaks vältima annetamise ja kinkimisega kaasneva lisakulusid isikule, ümberjaotav mõju seisneb organisatsiooni poolt annetatud vahendite kasutamises üldiste hüviste pakkumise näol. Ning ka ühiskondlik vastuväide maksusoodustustele peegeldab pigem ühiskondliku kasu kui heategevuslikkuse mõõdet, juhtides tähelepanu sellele, et annetuste ja kingitustega seonduv ei ole piisavalt läbipaistev või ei ole vahendite kasutamine küllaldaselt efektiivne, et tagada maksimaalne ühiskondlike hüviste pakkumine.

Tänapäeva organisatsioonid ei ole enam klassikalises mõttes heategevuslikud. Sageli on ühingud finantseeritud riiklikest vahenditest või organisatsiooni enda majandustegevusest. Piirid on hakanud hägustuma ning üha keerulisem on välja selgitada, milline organisatsioon on vastavuses maksusoodustustega ning millises ulatuses see organisatsioon on heategevuslik – kuidas lahendada näiteks olukorda, kus ühing teostab oma eesmärgiga mitteseotud majandustegevust, mille kõik tulud lähevad näiteks annetuste tegemise või stipendiumide andmise vormis siiski ühingu eesmärgi täitmisele? Sellistes olukordade reguleerimine sõltub maksusoodustuse saamise kriteeriumidest, mis on iga riigi enda kujundada.

---

<sup>36</sup> P. Tammert. Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele. Tallinn: Aimwell, Paar, 2005, lk 245.

Peamine murdepunkt seoses heategevuslikele organisatsioonidele maksusoodustuste võimaldamisega toimus siis, kui Ameerika Ühendriikides hakati küsima, kas tervishoiuasutused on siiski heategevuslikud ning kas nendele peaks laienema maksusoodustused<sup>37</sup>. Nimelt ajalooliselt on haiglad ja muud tervishoiuasutused olnud näiteks kirikute poolt majandatavad ning teenust osutati kas täiesti tasuta või väikese tasu eest, kirikute eesmärgid ning rahastamine (peamiselt annetused ja toetused) oli ka põhjus laiendamaks haiglate vabastust ettevõtetele kohaldatavatest maksudest. Ühiskonnamudeli ning aja muutudes hakkasid haiglad aga üha enam toimima äriettevõtete mudeli alusel, teenuste osutamine muutus peamiselt tasuliseks ning haigla üheks eesmärgiks sai ka rahaliste vahendite akumulatsioon. Taolise nihke toimumisega muutus päevakajaliseks maksusoodustuste aluste ülevaatamine – kuidas mõista heategevuslikkust, kas see on piisav kriteerium, kas maksusoodustuse aluseks peaks olema pigem avalikes huvides tegutsemine, kas ühingu juriidilisest vorm on oluline, mida soovitakse maksusoodustuste kaudu edendada.

E. Brody on jõudnud järeldusele<sup>38</sup>, et mittetulunduslikud ühingud ning äriühingud on majanduslikus mõttes sarnased ning toimivad sama mudeli alusel, seega olulisimaks erikohtlemise aluseks peavad olema realselt näidatavad erisused muudest distsipliinidest lähtuvalt – olgu need siis ajaloolised, poliitilised, psühholoogilised, religioossed, sotsioloogilised või juriidilised. Ainsaks kriteeriumiks ei saa olla nõue, et ühing ei jaota teenitud tulu mujale kui põhikirja eesmärkide täitmisele. Nimetatud nõue tuleneb Eesti seadusandluse kohaselt mittetulundusühingutele ja sihtasutustele juba seadusest<sup>39</sup>.

A. Malani ja E.A. Posner<sup>40</sup> toovad välja, et kuna regulatsioonide kohaselt peab Ameerika Ühendriikides mittetulunduslik ühing maksma maksu põhitegevusega mitteseotud tulude pealt maksu, samas kui põhitegevusega/heategevusega seotud tulude pealt on ta maksust vabastatud, siis ei ole mõistetav, miks ei laiendata mittetulunduslikele ühingutele mõeldud maksusoodustusi äriühingutele niivõrd kuivõrd äriühingu tulud on seotud avalikes huvides heategevuslike tegevustega. Ehk siis ei ole selge, miks kohaldatakse erinevat kohtlemist ühingutele tulenevalt nende juriidilisest vormist. Ehk siis küsimuse all on ühingu tegutsemine muudel aladel kui

---

<sup>37</sup> H.B. Hansmann. Nonprofit Organizations in Perspective. – Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 2000/29, nr 1, lk 180.

<sup>38</sup> E. Brody. Agents without Principals: The Economic Convergence of the Nonprofit and For-Profit Organizational Forms. – New York Law School Law Review, 1995-1996/40, lk 536.

<sup>39</sup> Mittetulundusühingute seaduse § 1 lõige 2, sihtasutuste seaduse § 1 lõige 1.

<sup>40</sup> A. Malani, E.A. Posner (viide 31), lk 2023.

põhikirjas ette nähtud valdkonnad. Organisatsioonilise eelduse puhul ei tekiks antud küsimust, kuid kui vaadelda tehingute majanduslikku sisu ning seotust ühingu tegevuse eesmärkidega, võib ka Eesti puhul pidada asjakohaseks kõrvaliste tegevuste mõju maksusoodustusele.

Põhimõtteliselt autor nõustub eeltoodud seisukohaga, kuna kui läheneda majandusliku sisu põhimõttest, siis võiksid olla taolised erisused tegevusvaldkondade kaupa võimalikud. Diskussiooni taolise äriühingutele võimaldatava maksusoodustuse võimalikkuse osas on algatanud meediagigant Google Inc., kes 2004. aastal asutas heategevuse ning filantroopiaga tegeleva ühingu Google.org. Tegemist on äriühinguga, mis on keskendunud heategevusele ning avalikes huvides tegutsemisele, kuid tulenevalt oma juriidilisest vormist ei sobitu Ameerika Ühendriikide maksusoodustuse regulatsiooni alla. D. Brakman Reiser on välja toonud<sup>41</sup>, et taolise heategevusliku äriühingu loomine algatab tõenäoliselt sisuka arutelu selle üle, milliseid piiranguid seab juriidiline vorm eesmärkide saavutamisele. Google Inc. valis nii õiguslikest kui praktilistest kaalutlustest lähtuvalt oma heategevusliku tegevuse juriidiliseks kehaks äriühingu, kuna sel juhul on võimalik paremini kapitali koguda, õigusloomet mõjutada ning omada täiendavat vabadust tegutsemisel. Käesoleval hetkel on valitsev seisukoht siiski sellel, et kasumit mittetaotlev juriidiline vorm maksusoodustuste võimaldamisel omab teatavat usaldusväärust ning annab kindlust nii riigile kui annetajale, kuid autor leiab, et kui juba on toimunud nihe maksusoodustuse aluspõhimõtete rõhuasetuse osas, siis võib selle loomulikuks jätkuks oodata ka õiguskorra kooskõlla viimist praktikaga ning juriidilise vormi piirangute muutmist.

Olemuslikult ei peaks maksusoodustuse saamiseks oluline olema juriidiline vorm, see, kas tegu on äriühingu, mittetulundusühingu või sihtasutusega ei anna piisavat alust, et lubada maksusoodustuse rakendamist. Samas on lihtsuse ning ühetaolisuse huvides nii Eestis kui Ameerika Ühendriikides lähtunud põhimõttest, et maksusoodustusi kohaldatakse vaid kasumit mittetaotlevatele organisatsioonidele. Formaalsed nõuded organisatsioonile peaksid olema teisejärgulised, kui mitte lausa põhjendamatud, kui juriidiline isik tegutseb kooskõlas muude maksusoodustuse tingimustega ning panustab vastavalt ühiskondlikult aktsepteeritud eesmärkide saavutamisse.

Maksusoodustuste rakendamise kriteeriumide arengut läbi aja on üldjoontes järgne<sup>42</sup> – algselt oli tingimuseks heategevuslikkus, seejärel läks rõhuasetus üle avalikes huvides tegutsemisele,

---

<sup>41</sup> D. Brakman Reiser. For-Profit Philanthropy. – Fordham Law Review, 2009/77, lk 2438.

<sup>42</sup> J. D. Colombo (viide 24), lk 343.

mis on omakorda täpsustunud ühiskondliku kasu testiks ning see omakorda ligipääsu suurendamise kriteeriumiks. Avalikes huvides tegutsemise tõlgendamisel on kasutusse võetud uus täpsustusaste ning tegelikud nõudmised (ühiskondlik kasu ning ligipääsu suurendamine). Taoline tõlgendamine ning täpsustamine on kasulik just sellistel puhkudel, kui ühing tegeleb ettevõtlusega või tasuliste teenuste osutamisega, ehk siis kui tegu ei ole kõige klassikalisemas mõttes heategevusliku organisatsiooniga. Võttes ära selle heategevuslikkuse koos kogu tema eksitava annetustel ja kinkimistel põhineva finantseerimise olemusega, on võimalik edasi arutada seda, kuidas võimaldada soodustusi ühingutele, mis täidavad turul sellist rolli, mida ei ole suuteline või ei taha täita ei era- ega avalik sektor. Võttes kodanikuühiskonda kui kolmandat sektorit avaliku- ja erasektori kõrval on mõistetav, et teatavatel juhtudel, kui see ühiskonnaosa täidab ülesandeid, mis muidu on reeglina teiste poolt täidetud, on vajalik nende soodustamine, sest kolmandal sektoril puuduvad sageli vahendid, suutlikkus ning võimalused, et teenust osutada täies ulatuses, samas suudetakse seda teha just sellele kriitilisele sihtgrupile, kelleni seni ei ole vastav teenus või kaup jõudnud.

## **1.4. Ettevõtlustulu ühingutes**

Mittetulundusühingud ning äriühingud tegutsevad sama mudeli alusel, kui nad tegelevad ettevõtlusega<sup>43</sup>. D.A. Hyman toob välja<sup>44</sup>, et maksusoodustuste kehtestamise põhjuseks on sageli asjaolu, et turujõud ei ole suutelised teatavat teenust pakkuma või pakkuma seda teatavale sihtgrupile, mistõttu tekkis turutõrge. Maksusoodustuste kaudu võimaldab ja soodustab riik sellist hüvist, mida turumajanduse ja konkurentsi korral ei pakuta. Sellest tulenevalt võib ka mitte kõige asjakohasemaks pidada väidet, nagu oleks tulumaksusoodustustega ühingute poolt sellise teenuse pakkumine konkurentsi moonutamine. Võttes arvesse, et tulumaksusoodustuste saamise peamised tunnused on tegutsemine avalikes huvides ning heategevuslikkus, on täiesti asjakohane ka argument, et mittetulundusühingud, kes on tulumaksusoodustusega nimekirjas ning kes pakuvad mingit teenust, teevad seda sellisele sihtgrupile või sellises valdkonnas, kus äriühingud teenust ei osuta. Juhul, kui vajadus teenuse järele on vastavuses pakkumusega, on vähetõenäoline, et sama teenust hakkab osutama ka mittetulundusühing.

---

<sup>43</sup> E. Brody (viide 38), lk 536.

<sup>44</sup> D. A. Hyman (viide 35), lk 354.

Konkurentsi moonutamise küsimus maksusoodustuste saamise valgel loob mulje, nagu oleks maksusoodustustega ühingud eelistatumas olukorras ning võtaksid äriühingutelt turuosa ära. Juhul, kui teenust pakub tulumaksusoodustuste nimekirja mittekuuluv ühing, siis konkureerib ta äriühingutega maksunduslikus mõttes võrdses seisus – ei maksusoodustusega ühingu ega äriühingule tulu ei maksustata selle teenimise hetkel, maksustamine toimub netotulu väljamaksmise momendil. Samuti kohaldub nii mittetulundus- kui äriühingule ühetaoliselt käibemaks ning töötajumaksud – nimetatud maksukohustuste puhul ei ole põhjendust hüviste või nende tarbijate erinevaks kohtlemiseks. Eestis ei ole konkurentsi moonutamise argument väga paikapidav seetõttu, et kehtiv regulatsioon võimaldab tulumaksuvabastuse nendele isikutele, kes teevad kingitusi või annetusi ühingule, mitte ühingule endale. Mõningad lisavõimalused on selles, et kui tegu on ühingu eesmärkide teostamiseks tehtud kuludega, siis ei kuulu see ka maksustamisele<sup>45</sup>, kuid üldiselt ei ole märkimisväärseid eeliseid ühingul enda tegevuste osas. Lisaks puudub ühingul kasumi teenimise motivaator, mis on äriühingutel, kuna teenuse osutamisest teenitud tuleml peab TuMS § 11 lõige 4 punkti 3 kohaselt olema 90% ulatuses suunatud ühingu tegevuse eesmärkide saavutamisele, millest tulenevalt organisatsioonile maksusoodustus üldse võimaldati, ühingul on piirangud seotud isikutele tehtavate soodustuste osas ning puudub ärikasum, mille arvelt väljamakseid teha.

H.B. Hansmann jõudis järeldusele<sup>46</sup>, et maksusoodustusega ühingute puhul ei peaks diskussioon käima maksusoodustustest tuleneva võimaliku kõlvatu konkurentsi üle vaid maksusoodustuste aluste ning kriteeriumide üle tervikuna. Maksusoodustusega ühingute poolne teenuse pakkumine konkurentsivõimelisel turul ei ole üldjoontes majandustegevus samas mõistes, mida see on äriühingu jaoks. Maksusoodustusega organisatsioonid sisenevad turule peamiselt teenuste või kaupadega, mille osas puudub pakkumus või konkurents, pakkudes toimiva konkurentsi tingimustes teenuseid peavad ühingud siiski arvestama oma põhitegevusega. Eestis on kodanikuühenduste peamine katusorganisatsioon Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liit (edaspidi EMSL) vastu võtnud vabaiühenduse tegevuse eetilised põhimõtted<sup>47</sup>, mis suunavad kolmanda sektori organisatsioone tegutsema läbipaistvalt, vastutustundlikult, ausalt ning

---

<sup>45</sup> Taoline olukord võib kaasa tuua ka selle, et sisuliselt lahutatakse ühing äriliseks ning heategevuslikuks pooleks, mille tulemusena saab kogu äritulu ilma maksustamise ja 10% piirmäära järgimiseta suunata ühingule kasutamiseks. Eraldi juriidiliste isikutena tegutsev äriiline pool ning heategevuslik pool seevastu on kohustatud tasuma tulumaksu lubatud 10% ületavas osas. Autori märkus.

<sup>46</sup> H.B. Hansmann. Unfair Competition and the Unrelated Business Income Tax. – Virginia Law Review, 1989/75, nr 3, lk 635.

<sup>47</sup> Vabaiühenduste tegevuse eetilised põhimõtted. Eesti Mittetulundusühenduste Ümarlaua Suurkogu, 7. aprill 2002.

solidaarselt. Vaatamata sellele, et maksusoodustused ei anna ühendusele endale märkimisväärseid eeliseid, suunab nimetatud eetikakoodeks sotsiaalse mõjutusvahendina ühingu juba eos mitte kuritarvitama võimalikke erisusi.

Nimekirja kandmise puhul on seadusandja ette näinud, et juhul kui ühingu põhitegevus on ettevõtlus, siis võib nimetatud ühingu nimekirja kanda vaid juhul, kui 90% teenitud tulust, millest on maha arvatud ettevõtlusega seotud kulud, kasutatakse põhikirjas toodud eesmärkidel. Tulumaksuseaduse muudatuse seaduse seletuskirjas<sup>48</sup> on muudatuse põhjenduses toodud erandi kohaldamise selgitusena „põhikirjalisel eesmärgil, st avalikes huvides ja heategevuslikult“. Autor on seisukohal, et antud juhul on tegu väga ebamäärase alusega, kuna põhikirjas sätestatud eesmärgid on iga ühingu enda kujundada ning tulumaksusoodustuse saamiseks on tarvilik vaid tähele panna seda, et ettevõtlustulu teenimisega saadud vahendid oleks vähemalt 90% ulatuses suunatud ühingu eesmärkide täitmiseks. Olgugi, et seadusandja on tõenäoliselt silmas pidanud ühingu tegevuse eesmärke, mis on kooskõlas maksusoodustuse saamise tingimustega ning kuuluvad heategevuslikkuse või avalikes huvides tegutsemise alla, ei saa välistada, et põhikirjas sisaldub ka taolisi tegevusi, mis ei ole otseses kooskõlas nimekirja kuulumise kriteeriumidega. Need eesmärgid, millele teenitud vahendid suunatakse, ei pruugi tingimata olla vaid avalikes huvides või heategevuslikul eesmärgil (kuigi see dimensioon peab olema vähemalt ühel põhikirjas toodud eesmärgil, et olla nimekirja lisatud).

Oluline ja huvitav on tähele panna, et heategevuslikkuse ja maksusoodustuste kriteeriumidele vastamise aluseks on võetud tegevustele kulutatavate vahendite osakaal, mitte see, millistest allikatest need vahendid on tulnud. Ehk siis tegelikult ei ole midagi, mis justkui takistaks ettevõtlusega tegelemist ning olemast äriliste eesmärkidega, kui tuleb läheb ühingu tegevuse eesmärkide edendamisele. See on nagu äraspidine filantroopia – äriisest tegevusest ning tasustamisest üle jääv summa kuulub heategevusele. Seega maksusoodustuse positsiooni ei sea ohtu tulu mitte teenimise allikad vaid tulu kasutamine.

Maksusoodustuse ja ettevõtluse piiri hägustab ka Google.org juhtum – mitmed sotsiaalselt vastutustundlikud organisatsioonid tegelevad juba praegu avalike huvide edendamisega ning heategevuslikkusega. Pakkudes teatud mõttes konkurentsi maksusoodustustega ühendustele, ei ole taolised äriühingud seevastu piiratud oma tegemistes erinevate kohustuste ja tingimustega. Üha keerulisemaks muutub selle piiritlemine, mis sisuliselt maksusoodustust vääriva tegevuse

---

<sup>48</sup> Seletuskiri (viide 15), lk 8.

alla kuulub ning mis mitte. Eesmärgiks ei saa ka pidada vaid kunstlikult maksusoodustuse piiramist formaalsete tingimuste või keeldudega.

S. Rose-Ackermann toob välja<sup>49</sup>, et ettevõtlusega tegelemise piiramine maksusoodustustega ühingute puhul võib konkurentsile ning turuolukorrale mõjuda hoopis teistmoodi, kui plaanitud. Nimelt juhul kui ühinged tegutsevad vaid oma põhitegevusalal või sellega seotud tegevustega, siis moonutab see turgu rohkem kui see, kui nad tegutsevad väikesel määral mitmes erinevas valdkonnas – sel viisil on jaotatud võimalik maksusoodustustest saadav eelis erinevate valdkondade vahel ning väiksemas matus, mis aitab vältida kasumit taotlevate ettevõtete turult väljaajamist või mis võib tekitada liiga suure riski ning turule sisenemise kõrge maksumuse, pärssides sel moel konkurentsi. S. Rose-Ackerman jõudis järeldusele, et Ameerika Ühendriikides maksusoodustusega ühingutele rakendatud põhitegevusega mitteseotud tulumaks<sup>50</sup> loob pigem turgudele ebaõiglust juurde kui vähendab seda.

Ka M. Minow toob välja<sup>51</sup>, et enamasti on kolmanda sektori ja maksusoodustustega organisatsioonide poolt teenuse pakkumine tingitud sellest, et turumajandus on nimetatud teenuse või valdkonna osas läbi kukkunud ning nõudluse olemasolule vaatamata ei ole avalik- ega erasektor võimelised või huvitatud pakkest vastavat toodet või teenust.

Mittetulundusühingute ettevõtlusega tegelemine on tundlik teema, kuna üldsuse poolt võib olla vastuseis sellele lähtuvalt arvamusest, et maksusoodustustega doteeritakse täiendavalt ühingute mittepõhikirjalisi tegevusi, mis tingivad teatavates valdkondades turumoonutusi. Tegelikult võib ainus mittetulundusühingu ettevõtlustegevuse hinnakujuenduslik erisus tulla sellest, et kuna seadusega ei ole netotulu väljamaksed lubatavad, on ka hinnale lisatav kasumimarginaal väike või suisa olematu. Seega ei oma organisatsiooni maksusoodustuse saamise asjaolu tähtsust ettevõtlustegevuse raames ning ettevõtlusega tegelemine mittetulundusühingute poolt on seotud siiski turutõrke olukorrale reageerimisena.

---

<sup>49</sup> S. Rose-Ackerman. *Unfair Competition and Corporate Income Taxation*. – *Stanford Law Review*, 1982/34, nr 5, lk 1038.

<sup>50</sup> Ing k *unrelated business income tax*.

<sup>51</sup> M. Minow. *Partners, Not Rivals: Redrawing the Lines between Public and Private, Non-Profit and Profit, and Secular and Religious*. – *Boston University Law Review*, 2000/80, lk 1084.

## 2. Maksusoodustuse põhimõtted

### 2.1. Heategevuslikkus

Ühingu heategevuslikkus on abstraktne liigitus, mille kasutamisel puuduvad üheselt mõistetavad suunised. Eestis on puudu heategevuse legaalseaduse definitsioon – tulumaksuseadus on viidanud heategevuslikkusele kui omadusele, mida on tõlgendanud läbi selle, et heategevuslik ühing pakub sihtrühmale, mille toetamine tuleneb tema põhikirjast, kaupa või teenust peamiselt tasuta või muud kasumit mittetaotleval viisil või maksab sihtrühma kuuluvatele isikutele toetust (TuMS § 11 lõige 2 punkt 2). Ehk siis andes küll teatava suuna sellele, mida käsitleda heategevusena, ei ole seadus siiski andnud mõiste sisu ennast.

Heategevuslikkus kui kriteerium tuli kasutusele 19. sajandi keskel ühe Inglismaa kohtuasja raames<sup>52</sup>, kus otsuses kirjeldati heategevust (ing k *charity*) neljaks jaoks kujunevana: vaesuse leevendamine, hariduse edendamine, religiooni edendamine ning muud üldsusele kasulikud tegevused, mis ei kuulu eelmainitute hulka.

Õigekeelsussõnaraamat<sup>53</sup> annab heategevuse vasteks eraalgatusliku abi puudusekannatajaile. Tegemist on sõna üldise selgitusega ning seda on omakorda täpsustatud TuMS § 11 lõige 2 punkti 2 all, tuues sisse täiendavalt sihtrühma aspekti.

Praxis on heategevusele andnud alljärgneva definitsiooni<sup>54</sup>:

Heategevus (ingl *charity*) on vabatahtlik, olukorrast tingitud ja planeerimata tegevus, mida tehakse kaastundest, sümpaatiast või tavast. Heategevus ei ole süsteemne tegevus ühiskonna muutmiseks, vaid pigem ühekordne reageering mõnele kampaniale või nähtusele.

Ka Kasashtani seadusandlus<sup>55</sup> on heategevuslike ühingute maksusoodustuste võimaluse ette näinud, samas on siseriiklikus regulatsioonis jäänud sisustamata heategevuse mõiste.

---

<sup>52</sup> N. J. Crimm (viide 29), lk 426.

<sup>53</sup> Eesti õigekeelsussõnaraamat ÕS 2006. Eesti Keele Sihtasutus, Tallinn, 2006, lk 194.

<sup>54</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 20), lk 9.

<sup>55</sup> K. Bulkley. Analysis of Nonprofit Organizations in Kazakhstan. – Oregon Review of International Law, 2001/3, lk 8.

EMSL on seisukohal<sup>56</sup>, et nimekirja kandmiseks on TuMS § 11 lõige 2 punkti 2 sõnastus liialt kitsendav, segadust tekitav ning lausa seaduse mõttest kaugenev, kuna sel juhul kuuluksid nimekirja kandmiseks vaid isikud, kes tegelevad abivajajate aitamisega ehk praktikas peamiselt sotsiaalprobleemide lahendamisega. Eesti Vabariigi regionaalminister on edastanud<sup>57</sup> tulumaksuseaduse töörühma nimel, kuhu kuulusid Siseministeeriumi, Rahandusministeeriumi, Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liidu, SA Kodanikuühiskonna Sihtkapitali ning Maksu- ja Tolliameti esindajad, üheksa muudatusettepanekut, mis hõlmavad endas ka TuMS § 11 lõige 2 punkti 2 muutmist ning heategevuslikkuse kui ühenduse tegutsemise tunnuse eemaldamist.

Ameerika Ühendriikides reguleerib tulumaksu maksukoodeksi 26. osa<sup>58</sup> (edaspidi IRC) artikkel 501(c)(3), mille kohaselt on maksuvabad organisatsioonid, mis on asutatud ning tegutsevad vaid usuliste, heategevuslike, teaduslike, avalikku julgeoleku, kirjanduslike või hariduslike eesmärkide täitmiseks, samuti amatöörspordi soodustamiseks või loomade ja laste vastu suunatud vägivalda ennetamiseks. Puhastulu ei ole lubatud kasutada ühegi osaniku või isiku hüvanguks, samuti ei ole lubatud teatavate eranditega õigusloome muutmise nimel propaganda läbiviimine või avalikel valimistel kindla kandidaadi eest valimiskampaania elluviimine.

Ameerika Ühendriikides on heategevuslikkuse mõiste maksusoodustuse kriteeriumina olemas, kuid selle kestvus on teataval määral küsimärgi all. H.B. Hansmann oletab, et lähitulevikus muutub Ameerika Ühendriikide mittetulundussektori osakaal märgatavalt, kuna hetkel moodustab sektori enamuse tervishoiu- ning kõrgharidusasutused<sup>59</sup>. Pidades silmas viimastel aastakümnetel peamiselt haiglate maksusoodustuste sobilikkuse üle käinud diskussiooni on tõenäoline, et suur osa haiglaid ning kõrgharidusasutusi muutub äriühinguteks või ei laiendata neile enam IRC § 501(c) alusel heategevuslikele organisatsioonidele laienevaid maksusoodustusi – nende tegevusest on pea olematuks muutunud teenuse pakkumine tasuta või olulisel määral soodsamalt teatavatele sihtgruppidele. Äramärkimist väärib ka see, et IRC artikkel 501(c)(3) võimaldab tulumaksusoodustust ka nendele ühingutele, kes tegutsevad vaid oma piiratud liikmete hüvanguks – Eesti seadused sellist asja ei võimalda.

---

<sup>56</sup> EMSL Rahandusministeeriumile, 10.09.2009 kiri.

<sup>57</sup> Regionaalminister rahandusministrile, 19.03.2012 kiri.

<sup>58</sup> United States Code, Title 26 - Internal Revenue Code.

<sup>59</sup> H.B. Hansmann (viide 37), lk 181.

D.A. Hyman juhib tähelepanu<sup>60</sup> ka juhtumile, mille puhul kohus otsustas, et haigla ei ole heategevuslik asutus, nagu seda on traditsiooniliselt käsitletud. Pigem tuleb arvesse võtta muutunud keskkonda ning hinnata tegelikku sisu ja tegemisi, mitte seda, mida üldiselt teatava juriidilise vormi või tegevusala puhul võiks eeldada. Nimelt said mõjuvaks argumendid, millega juhiti tähelepanu, et 20. sajandil on toimunud nihe annetuste ja toetuste abil tegutseva haigla pealt teenustasude abil tegutsevate haiglate peale. Seega tuleks hinnata, kas tänapäevane haigla sobib maksusoodustuse saamise kriteeriumite alla, mitte harjumusest lähtuda senisest tavast haiglate kui maksusoodustusega ühingute käsitlemisel.

D.A. Hyman ja W.M. Sage on välja toonud<sup>61</sup>, et Ameerikas on kasumit mittetaotleva juriidilise isiku vorm (nt mittetulundusühing) vajalik, kuid mitte piisav, et saada maksusoodustust. Nimelt on sarnaselt Eesti seadusandlusele tarvilik, et organisatsioon edendataks seaduses toodud eesmärke (heategevuslik, religioosne, hariduslik ja teaduslik) ning sealjuures hõlmab mõiste heategevuslik endas vaeste, hädasolijate ja väheprivilegeeritute abistamist.

Ameerika püüdis heategevuslikele ühingutele suunatud maksusoodustusi määratleda tegevustesti kaudu (peale asutamist peab ühing peaausjalikult tegutsema sel viisil, et edendab heategevuslikke eesmärke), kuid J. Pena ja A.L.T. Reid on selle kohta märkinud<sup>62</sup>, et heategevuslikkus on niivõrd laiaulatuslik mõiste, et testil puudub sisuline tähendus maksusoodustuse saamise sisustamisel ning ettevõtlustegevuse ja heategevuslike eesmärkide eristamise vahel. Omalt poolt pakkusid nad välja kaheetapilise lahenduse, mille puhul esimeses etapis eristatakse ühingu tegevusi heategevuslikkuse eesmärgist lähtudes ning teises etapis kaalutakse, kuidas jagunevad ühingu ressursid – kas ülekaalukamad on heategevuslike eesmärkide saavutamisele tehtud kulud või teiste eesmärkide saavutamisele tehtud kulud. See skeem on arusaadav ning ka Eesti regulatsioonis üle võetud, kuid tähelepanuta on jäetud asjaolu, et kui Eestis otsustatakse ettevõtlusest teenitud tulu kasutamist ühingu eesmärkide kohaselt, siis ei ole seaduses seda viidet, et see ühingu tegevuse eesmärkidest peavad vastama kõik eranditult nimekirja pääsemise tingimustele. Ehk siis kuna ühingu põhikirjas võib olla samaaegselt eesmärke, mis on heategevuslikud ning suunatud avalikes huvides tegutsemisele, siis on seal ka maksusoodustuse kriteeriumidele mittevastavaid eesmärke ning TuMS-s toodud regulatsioon ei seo ettevõtlustulu

---

<sup>60</sup> D.A. Hyman (viide 35), lk 341.

<sup>61</sup> D.A. Hyman, W.M. Sage. Subsidizing Health Care Providers Through The Tax Code: Status Or Conduct? – Health Affairs, 2006/25, nr 4, lk W313.

<sup>62</sup> J. Pena, A.L.T. Reid. A Call for Reform of the Operational Test for Unrelated Commercial Activity in Charities. – New York University Law Review, 2001/76, lk 1861.

kasutamist mitte heategevuslike või avalikes huvides eesmärkidega konkreetselt, vaid seob üldise ühingu tegevuse eesmärgiga. Niisiis on ka praegusel juhul regulatsioon selline, mis pigem võib soodustada ettevõtlusega tegelemist mittetulundusühingu vormis, samal ajal kuuludes ka tulumaksusoodustuste nimekirja, vaatamata sellele, et peamise tegevusalana ei ole välja toodud ettevõtlust.

L. Lehis on tähelepanu juhtinud<sup>63</sup>, et TuMS § 11 toodud tingimused on ammendavad selleks, et ühingu tulumaksusoodustustega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja kanda, ehk siis kui kõik tingimused on täidetud, siis puudub alus ühingu nimekirja kandmata jätta. Samas on kriteeriumite hulgas ka määratlemata õigusmõisted heategevuslikkus ja avalikud huvid, mille sisustamine ning millele vastavuse kontrollimine on siiski otsustaja ehk Vabariigi Valitsuse määratleda ja hinnata jäetud.

On selge, et üheselt ning ammendavalt ei ole heategevuse ja heategevuslikkuse mõistet sisustatud. Probleemaatiliseks muutub siis ka see, kuidas nimetatud kriteeriumile vastavust kontrollida. Maksusoodustuse puhul on heategevuse osas kaks võimalust, mille alusel sobivust kontrollida: kas tegu on kasumit mittetaotleva juriidilise isikuga (milline on organisatsiooni õiguslik vorm) ning kas organisatsiooni tegevused on heategevuslikud. Ehk siis heategevuslikkuse puhul tuleb kontrollida nii formaalset kui sisulist sobivust.

Maksusoodustuste rakendamise formaalse kriteeriumi puhul tuleb kindlasti pidada esmaseks seda, et tegu oleks kasumit mittetaotleva organisatsiooniga. Kasumit mittetaotlevale juriidilisele vormile omistatakse heategevuslikkuse tingimusele vastavus, kuna olemuslikult inditseerib see altruistliku loomust. Sisulise sobivuse osas peab hindama seda, kas ühingu tegevuse eesmärke saab pidada heategevuslikuks. Olles jõudnud järeldusele, et puuduvad suunised ning täpne sisu, ei ole tegelikult võimalik lõplikult tuvastada sisulist vastavust.

Erinevate isikute ja asutuste arusaam sellest, mida käsitleda heategevuse või heategevuslikkusena, on ilmselgelt väga varieeruv. Kui juba ühe õiguskorra raames on keeruline sisustada määratlemata õigusmõistet, siis näib arusaamatu ning õiguslikku ebakindlust loov olukord, kus sama mõiste on maksusoodustuse määramise aluseks. Samas kui puudub võimalus üheselt määratleda, milline on nõuetelevastav maksusoodustuse saaja, siis on ka regulatsioon selline, et seda ei ole võimalikki täita. Ameerika Ühendriikides ei tooks heategevuslikkuse

---

<sup>63</sup> L. Lehis. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus, 2000, lk 162.

kriteeriumi alusel antava maksusoodustuse ärakaotamine tõenäoliselt erilist muutust kaasa, neil on arvukaid maksusoodustuse aluseid<sup>64</sup>, Eestis on vaid see üks, tulumaksusoodustustega ühenduste nimekirja kuulumine. Seega tuleb siiski püüelda selle poole, et saavutada selgus, kas see kriteerium on kasutatav või asjakohane või siis täpsustada mõiste sisu seaduses selliselt, et igale maksusoodustuse taotlejale on üheselt mõistetav, mida heategevuslikkuse all silmas peetakse.

## 2.2. Avalikes huvides tegutsemine

Puudu on avalike huvide legaalse definitsioon, mille alusel määratleda ühingu vastavust nimekirja kuulumise kriteeriumidele (TuMS § 11 lõige 2 punkt 1). Maksusoodustuse kohaldamise puhul on vaid MTA juhend<sup>65</sup> selle kohta, kuidas nemad seda sisustavad või millised on need kriteeriumid.

Tegurid, mida arvestatakse otsustamisel, kas ühing on loodud ja tegutseb peamiselt avalikes huvides, oleksid<sup>66</sup>:

a) mittetulunduslik organisatsioon toob märkimisväärset kasu

1) üldsusele tervikuna või

2) kasusaajate sihtgrupile, kus

- grupp on elanikkonna kui tervikuga võrreldes ebasoodsamas olukorras;

- sihtgrupile erilise kasu toomine on ühiskonna jaoks märkimisväärselt väärtuslik.

b) mittetulunduslik organisatsioon pakub olulisel määral kaupu ja teenuseid omahinnaga või alla omahinna;

c) kõik muud tegurid osutavad sellele, et mittetulunduslik organisatsioon on loodud ja tegutseb peamiselt avalikes huvides.

MTA poolt esitatud kriteeriumid on paljuski äärmuslikud ning tekitavad küsitavusi. Nimelt on ebaselge, kuidas hinnatakse seda, et organisatsioon toob märkimisväärset kasu – peamine viis selle hindamiseks on eesmärkide täitmise hindamine ning eesmärkide saavutamise hindamine, mis nõuab ka objektiivseid mõõdikuid ning võrdlusmomenti, et suuta hinnata, et tegu on märkimisväärse kasu toomisega. Avalikes huvides tegutsemine ei tohiks juhendmaterjalis lähtuda kasu kontseptsioonist, kuna puuduvad võimalused seda hinnata. MTA võimes on neile

---

<sup>64</sup> J. D. Colombo. The Failure of Community Benefit. – Health Matrix, 2005/15, lk 52.

<sup>65</sup> MTA, 2007.

<sup>66</sup> *Ibid.*

edastatavate ning kättesaadavate materjalide põhjal hinnata seda, kas organisatsiooni tegevuse eesmärgid ning üldine valdkond ning tegevused on suunatud mõne avaliku huvi alla kuuluva eesmärgi saavutamisele kaasaaitamisele või mitte. Samuti on ebaselge see, kuidas väljendub avalikes huvides tegutsemine kauba omahinnaga või alla omahinna pakkumises – kui ühing tegeleb ettevõtlusega ning see on vajalik eeldus, et suuta luua tulu, mille kaudu aidata ebasoodsamas olukorras olevat sihtrühma või panustada avalikes huvides oleva eesmärgi saavutamisele, siis võib kauba omahinnaga või alla selle müümine olla isegi eesmärkide saavutamisele vastu töötav. Näiteks on eesmärgiks puuetega inimeste iseseisva toimetuleku suurendamine, mis seisneb paljuski sihtgrupile vajalike abivahendite või koolituste läbiviimises, abiisiku palkamises vms. Selle eesmärgi saavutamiseks tegeleb ühing puuetega inimeste poolt valmistatud tarbeasjade ja kunsti müügiga, mille omahind on vaid materjalikulu ning nende valmistamiseks vajalikud üldkulud. Olukorras, kus ühiskonnas on valmidus vastava kauba eest maksta rohkem kui nende omahind ning taolise ettevõtlustegevuse eesmärk on saada täiendavaid rahalisi vahendeid ühingu tegevuse eesmärgi elluviimiseks, võib üldiselt maksusoodustuse põhimõtetega kooskõlas olev ühing justkui jääda ilma sellest soodustusest, kuna tegu ei ole kauba müümisega peamiselt omahinnaga või alla selle.

Tähelepanu väärrib ka see, et kui MTA annab suunise, et ettevõtlusega tegelemise puhul tuleb kaupu ja teenuseid peamiselt omahinnaga või alla selle müüa, siis tingib see vabaturu olukorras ühe võimaliku tagajärjena hinnasõja. Arvesse tuleb võtta ka paratamatult seda, et omahinna sees ei sisaldu näiteks vabatahtlike poolt panustatud aeg või oskused, mistõttu võib olla maksusoodustusega ühingul täiendav eelis loomulikult madalate omakulude näol. Samas äriühingud, kellel ei ole võimalik maine abil või muude kanalite kaudu kasutada taolisi ressursse, on ühingu pikaajalise teenuse või kaupade pakkumise korral sunnitud turult lahkuma. Hinnasõda iseenesest ei peaks olema eesmärk, mille poole pürgida. Tarbijatele on odavamad hüvised kindlasti meelepärased, kuid kui tegu ei ole jätkusuutliku lahendusega, siis võib sellele järgneda mingil hetkel turutõrge.

Avalikes huvides tegutsemine on keerukas mõiste ning selle sisustamine läbi erinevate juhendmaterjalide aitab küll teatavaid suuniseid anda, kuid sisuliselt jääb kõrvale nii mõnigi valdkonnaspetsiifiline aspekt, mis piirab nimekirja kuuluvate ühingute tegutsemist ja toimetulekut, kuigi peaks olema just nende ühingute soodustamiseks ning aitamiseks koostatud.

Mittetulunduslikus vormis tegutsemisele antavat avalikkuse toetust põhjendatakse rahvusvahelises kirjanduses viie peamise argumendiga<sup>67</sup>:

- avalikud hüvised (ing k *public goods theory*) – kui hüvist pakutakse millekski muuks kui ainult isikliku kasu saamiseks (hüvise pakkumisega kaasneb täiendav väärtus, mille eest hüvise pakkuja otseselt kompenseeritud ei saa), siis on erapakkujatel väiksem huvi pakkuda hüvist samas koguses ning samadel tingimustel nagu on nõudlus. Ehk siis tekib turutõrge, kus pakkumus on väiksem nõudlusest seetõttu, et tegu on avaliku hüvisega, mida ettevõtjale ei kompenseerita.
- agentuuriteoria (ing k *agency theory*) – heategevuse toetajatel ja annetajatel puudub täielik informatsioon selle kohta, milline on organisatsiooni sisemine korraldus ning mis eesmärkideks annetatavaid vahendeid kasutatakse. Olukorras, kus tuleb valida kasumit mittetaotleva organisatsiooni või ettevõtte vahel, mis mõlemad pakuvad sama hüvist, otsustab tarbija või toetaja üldiselt kasumit mittetaotleva ühingu kasuks, kuna sellele omistatakse teatav kvaliteet ning omadused. Seega mittetäieliku info korral toetatakse pigem mittetulunduslikke ühinguid.
- altruism (ing k *altruism*) – kuna heategevuslikes organisatsioonides tegutseb tunduvalt suurema tõenäosusega altruiste, siis on riigi poolt võimaldatavad maksusoodustused suuremat mõju kaasa toovad, kuna on tõenäolisem, et täiendavad ressursid lähevad organisatsiooni eesmärkide saavutamiseks.
- mittetäiuslikud tarbijad (ing k *imperfect consumers*) – heategevuslikele ühingutele annetajad on vähemkaitstud kui lepingulisse suhtesse astuvad osapooled, kuna neil puudub võimalus tagada ning sageli ka kontrollida, et nende annetatud raha kasutatu just konkreetse eesmärgi saavutamiseks.
- administratiivsed kulud – organisatsiooni toimimiseks tuleb teha administratiivseid kulusid, mis on sõltuvuses ka organisatsiooni suurusest. Administratiivsete kulude osakaal võib aga kaasa tuua selle, et annetustest ja toetustest läheb teatav osa nn kõrvalkulude katmiseks ning organisatsiooni toetavad isikud ei saa kogu oma panuse eest eesmärkide saavutamisse panustada.

---

<sup>67</sup> J.R. Hines, J.R. Horwitz, A. Nichols. The Attack on Nonprofit Status: A Charitable Assessment. – Michigan Law Review, 2010/108, issue 7, lk 1203.

A. Malani ja E.A. Posner<sup>68</sup> on leidnud nii avalike hüviste teooria, agentuuriteooria, altruismi teooria, mittetäiusliku tarbija teooria ja administratiivsete vastuväidete põhjal, et puudub põhjus siduda avalikes huvides heategevuslikku tegevust ning sellega kaasnevaid maksusoodustusi mingi konkreetse ühinguvormiga. Sama seisukoha on oma kriitilise käsitlusega<sup>69</sup> kinnitanud ka J.R. Hines, J.R. Horwitz ja A. Nichols. Samuti on nende kriteeriumide põhjal näha, et rõhuasetus ei ole heategevusel klassikalises mõttes vaid pigem avalikes huvides hüviste pakkumisega. Erinevate teooriate rõhuasetus on küll erinev, kuid põhjendus maksusoodustuse võimaldamiseks tuleneb avalikes huvides tegutsemisest.

Lisaks kriteeriumidele, mis peaksid aitama hinnata organisatsiooni sobilikkust maksusoodustuse saamiseks ning vastavust avalikes huvides tegutsemise tunnusele, on ka näidisloetelu tunnustest, mis viitavad avalikes huvides tegutsemise välistamisele.

Faktorid, mida tuleks arvestada otsustamaks, et mittetulunduslik organisatsioon ei ole loodud ega tegutse peamiselt avalikes huvides<sup>70</sup>:

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

Avalikes huvides tegutsemine taoline piiramine võib mõjuda pärssivalt nii nimekirja kuuluvate ühingute tegevusele kui ka töötada vastu hetkel kehtivas seaduses toodud võimalusele ettevõtlusega tegeleda tingimusel, et 90% netotulust kuulub ühingu tegevuse eesmärkide saavutamisele.

---

<sup>68</sup> A. Malani, E.A. Posner (viide 31), lk 2021-2022.

<sup>69</sup> J.R. Hines, J.R. Horwitz, A. Nichols (viide 66), lk 1219.

<sup>70</sup> Viide 65.

Eestis on maksusoodustuste osas seatud küll piirangud selles osas, et põhikirjas peavad olema avalikes huvides ja heategevuslikud tegevused. Ei ole sätet, mille kohaselt ettevõtlastulu teenimine või kõrvaliste tegevuste tegemine tooks koheselt kaasa nimekirjast väljaarvamise. Hetkel kehtiva regulatsiooni kohaselt ei vasta nimekirjas olemise tingimustele ühing vaid juhul, kui ta põhitegevus on ettevõtlus ning vähemalt 90% ettevõtlastulust, millest on maha arvatud ettevõtlusega seotud kulud, ei kasutata ühingu tegevuse eesmärkidel (TuMS § 11 lõige 4 punkt 3). Puudub äärmuslikkus ettevõtlusega tegelemise aktsepteerimise osas ning võimalik on maksusoodustust kasutada üpris suure tegevuste ringi katmiseks. Sarnaselt Ameerika Ühendriikide regulatsioonile<sup>71</sup> vaadeldakse ka sisuliselt seda, kas tegevused oleksid seotud põhikirjaliste avalikes huvides tegutsemistega või kas ettevõtlustegevusest saadud tulu läheb eesmärkide täitmisele. Samas on ka neil probleeme teatavata määratlemata õigusmõistetega, millest tulenevalt on maksusoodustused laiendatud paljudele isikutele, kes tegelikult ei täida kõige „puhtamalt“ maksusoodustuse regulatsiooni nõudeid.

### **2.3. Ligipääsetavuse suurendamine**

Maksusoodustuse kohaldamise sisulise sobivuse osas on J.D. Colombo peamine väljakutse<sup>72</sup> olnud see, et kui sama teenust pakub nii äriühing kui mittetulundusühing, ehk siis tegu on sarnaste organisatsioonide ning teenustega, siis mis on see tegelik ja sisuline põhjus ning kriteerium, mille alusel rakendada mittetulundusühingule maksusoodustust? Eelneva põhjal on selge, et apelleerimine mittetulunduslikule vormile ei saa olla piisav, kuid lahendamata on see, millest lähtuvalt tuleks määratleda vastavuse kriteeriume.

J.D. Colombo toob välja<sup>73</sup> maksusoodustuse puhul põhimõttelise testi, mis on seotud kättesaadavuse suurendamisega – tegemist on olukorraga, kus maksusoodustuse taotleja kas täidab vajaduse, mille osas kasumit taotlevad organisatsioonid ei ole midagi teinud, või siis võimaldavad ligipääsu ka nendele isikutele, kelle puhul muidu senine äriühingute tegutsemine ei võimaldanud tegelikku ligipääsu (hinna vms tõttu). Oluline on maksusoodustuse taotlejal sealjuures ära näidata, et nii tema eesmärgid kui tegevuskava võimaldavad teatavale grupile

---

<sup>71</sup> F. R. Hill (viide 17), lk 682.

<sup>72</sup> J. D. Colombo (viide 24), lk 358.

<sup>73</sup> J. D. Colombo (viide 64), lk 62-63.

parema ligipääsu osutatavale hüvele ning aruandlusele tuginedes liigutakse ka tegelikult nende eesmärkide saavutamise suunas ning suudetakse muutus ellu viia.

Ligipääsetavuse suurendamise kriteeriumi puhul<sup>74</sup> on huvitav ning oluline tähele panna, et see hõlmab endas lahendust kahte sorti turutõrgetele – esiteks kohaldub maksusoodustus ühingule sel juhul, kui ühing pakub toodet või teenust, mida eelnevalt turul ei olnud. Ehk siis toob turule uue asja, mille järele on nõudlus ja vajadus, kuid mida ei pakuta. Teine võimalus on see, et ühing pakub turul toodet või teenust, mis on küll juba olemas, kuid millele on ligipääs piiratud või mida ei suudeta vajalikus koguses ning vajalikule sihtgrupile kättesaadavaks teha. Seega on võimalik kohaldada maksusoodustusi lausa kahe erineva turutõrke juhtumi korral – nii sel juhul, kui riik ei ole võimeline teenust osutama, kui ka siis, kui erasektor seda ei tee.

Sisse tuleb võrdlusmoment, mida saab tõendada numbriliste andmetega – kui palju töötajaid, tehinguid, kliente vms on ühingul võrreldes erasektori pakkujatega? Kui suur on nõudlus ja milline on tagasiside? Neid asju on võimalik näidata ning sel moel veenduda maksusoodustuse kohaldamise õigsuses. Ka Eesti seadusandluses näiteks ettevõtlustulule seatud 90% nõue ei ole otseselt põhjendust leidnud – mille alusel on selleks määraks, mis peab olema suunatud ühingu tegevuse eesmärkidele, pandud just 90%, mitte 70% või 85%? D. Hyman tõi välja<sup>75</sup>, et Ameerika Ühendriikide Washingtoni osariigis oli arutelu all tervishoiuasutustele senise maksuvabastuse asemel maksukohustuse loomine, kui tervishoiuasutuse patsientidega mitteseotud teenused moodustavad enam kui 10% asutuse brutotulust. Ettevõtlusvabaduse ja ühingu eesmärkide saavutamisse mittepanustavate mõningate tegevustega on üldiselt aktsepteeritud lähenemine, et mitte liialt ja võib-olla põhjendamatuult piiritleda ühingute tegutsemisvabadust. Andes ligipääsu suurendamise kriteeriumina on selge, et hinnata tuleb muutust, tendentsi, tuleb tuvastada see, et toimub nihe mingis suunas. Tähele tuleb panna ka seda, et ligipääsetavuse kriteerium ei määratle siiski seda, mis on ühingu eesmärkidena sätestatud tegevusvaldkonnad – niisiis võib olla ehk tarvilik määratleda sotsiaalselt olulised teemad, millega seoses on maksusoodustused õigustatud.

See kriteerium saab kasulik olla just seetõttu, et võimaldab sisuliselt eristada sarnaseid ettevõtmisi ning ühinguid – kui mõni ühing ongi suunatud pigem ettevõtlusega tegelevaks ning teeb seda turul eraettevõtetega võrdsetel alustel ja samadel tingimustel konkureerides, siis mõnes maapiirkonnas sama teenust pakkudes, mille järgi on vajadus, kuid puudub ettevõtmist toetav

---

<sup>74</sup> J. D. Colombo (viide 24), lk 367.

<sup>75</sup> D. A. Hyman (viide 35), lk 347.

keskkond ning võimalused, võib ühingut siiski käsitleda tulumaksusoodustuse kriteeriumidele vastavaks, kui tegu on vajalikule teenusele ligipääsu suurendamisega. Ligipääsetavuse suurendamise kriteerium on edasiarendus avalikes huvides tegutsemise kriteeriumist. Mõlemad võivad ka paralleelselt eksisteerida, kuid avalikes huvides tegutsemise sisustamine läbi ligipääsetavuse suurendamise võimaldab otsustajal kindlamini ning tõendatavalt oma otsuse põhistada, tuues üheselt välja, miks ei peeta konkreetse organisatsiooni tegutsemist avalikes huvides tegutsemiseks. Taolise täiendava kriteeriumi lisamine võimaldab anda määratlemata õigusmõistele mingi sisu, mis toetab ka maksusoodustuse eesmärki.

Lisatähelepanu väärib ka asjaolu, et sama kriteeriumi alusel on võimalik tulevikus hinnata seda, kas organisatsioon vastab jätkuvalt maksusoodustuse kriteeriumile. Nimelt kui mõne aja möödudes on hüvise osas toimiv konkurents, siis ei näi olevat enam põhjendatud ka maksusoodustuse kohaldamine. Maksusoodustus annaks aga lisamotivaatori või -tõuke, et turuvajadusi rahuldada.

### 3. Tulumaksusoodustuse regulatsiooni rakendamine

#### 3.1. Tulumaksuseaduse maksusoodustuste nimekirja

Tulumaksusoodustustega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja koostamise tingimusi reguleerib TuMS § 11, kus on toodud erinevad alused, millele tuginedes on ühingutel õigus esitada taotlus nimekirja kandmiseks või mille alusel toimub ühingute nimekirjast eemaldamine.

TMS<sup>76</sup> § 19 algse (01.01.1994) redaktsiooni kohaselt võis maksumaksja arvata ma tulust maha TMS § 5 lg 1 punktis 2 minetatud organisatsioonidele tehtud annetusi. TMS § 5 lg 1 p 2 kohaselt olid tulumaksust vabastatud kõik mittetulundusühingud ja liidud ning muud mittetulundusorganisatsioonid, *kelle vara või tulu ei jaotata organisatsiooni liikmete vahel*. Vabariigi Valitsus pidi kinnitama selliste organisatsioonide nimekirja, kuid mingeid täiendavaid tingimusi nimekirja kandmisele ei võinud valitsus seada. 22. novembril 1995. a vastu võetud ning 01.01.1996 jõustunud muudatusega muudeti TMS § 5 ning lisati lõikesse 1 uus punkt 2<sup>1</sup>, mis sätestas nimekirja kandmise alused. Valitsusele anti volitus nimekirja kandmise **tingimuste ja korra** kehtestamiseks. Punktis 2 nähti edaspidi ette ainult maksuvabastus kõikidele mittetulundusühingute ja -liitude ning sihtasutuste sisseastumis- ja liikmemaksudele. /.../ Lisaks sellele anti maksumaksjale õigus arvata oma tulust maha ka *riigi ja kohaliku omavalitsusüksuse kultuuri-, spordi-, haridus-, tervishoiu- ja sotsiaalhoolekandeesutustele ning kaitsealadele* tehtud annetused. Kõikide annetuste kohta kehtis kogumis 10%-line piirmäär. Sama muudatusega lisati TMS § 19 lg 2, mis lubas „nimekirja kantud“ mittetulundusühingutel, liitudel ja sihtasutustel arvata maha kulusid nende omandis olevate *kultuurimälestiste või kaitstavate loodusobjektide hooldamiseks ja restaureerimiseks* kuni 10% oma ettevõtlusest maksustamisperioodil saadud tulust pärast TMS §-des 13, 17 ja 18 sätestatud mahaarvamiste tegemist.<sup>77</sup>

Lisaks eeltoodud muudatustele laiendati maksusoodustuse võimalust 15. veebruaril 1999. a jõustunud muudatusega avalik-õiguslikele ülikoolidele ja erakoolidele tehtud annetustele, 1. juulil

---

<sup>76</sup> Tulumaksuseadus. Autori märkus.

<sup>77</sup> L. Lehis (viide 63), lk 869-870.

1999. a jõustunud muudatusega Eestis registreeritud erakondadele tehtud annetustele füüsiliste isikute puhul maksustatavast tulust mahaarvamise 3 196 euro (50 000 krooni) ja juriidilistele isikutele 6 391 euro (100 000 krooni) ulatuses ning 31. detsembril 1999. a jõustunud muudatusega lisati mahaarvatavate annetuste loetellu tagasiulatuvalt Vabariigi Presidendi Kultuurirahastule tehtud annetused<sup>78</sup>. Seega oli algse tulumaksuseaduse kehtivuse ajal rohkelt erinevaid maksusoodustuse kohaldamise aluseid, mille summaarseks piirmääraks<sup>79</sup> oli 10% maksustamisperioodil saadud tulust. Maksumaksjal oli võimalik erinevaid maksusoodustuse aluseid kasutades kujundada tegelikult kohalduv maksusoodustuse summa, mis andis ka teatava valikuvabaduse annetuste ja kingituste tegemise osas.

Kehtiva TuMS ja Vabariigi Valitsuse määruse nr 279<sup>80</sup> regulatsioonidest tulenevalt esitab mittetulundusühing maksusoodustuse saamiseks ette nähtud vormil avalduse Maksu- ja Tolliametile, kes on vastutav avaldusi menetleva komisjoni kokkukutsumise ning tehnilise teenindamise eest. Komisjon teostab taotluste TuMS nõuetele vastavuse kontrolli ning edastab oma ettepanekud ühingute lisamiseks või eemaldamiseks Maksu- ja Tolliametile. Maksu- ja Tolliamet esitab Rahandusministeeriumile ettepaneku vastavate ühingute nimekirja lisamiseks või kustutamiseks iga aasta 1. juuniks või 1. detsembriks. Rahandusminister teeb seejärel omakorda ettepaneku Vabariigi Valitsusele ühingute nimekirja lisamiseks või nimekirjast kustutamiseks.

Nimekirjast tulenevaid soodustusi saavad eelkõige annetajad (TuMS § 27 ja § 49 lg 2). Mõningaid soodustusi saavad ka ühingud ise, näiteks on neil õigus maksta tulumaksuvabalt stipendiume (TuMS § 19 lõige 3 punkt 5), õigus teha maksuvabalt annetusi teistele samas staatuses olevatele ühingutele (TuMS § 49 lõiked 4 ja 6) ning väljamakseid seoses külaliste või äripartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või kultuurilise teenindamisega (TuMS § 49 lõige 4).

TuMS § 11 lõikes 2 nimetatud maksusoodustuse kriteeriumidest on ühingu tegutsemine avalikes huvides, heategevuslikkus, vara mittejägamine seotud isikutele, makstavate tasude jäämine

---

<sup>78</sup> L.Lehis (viide 63), lk 870.

<sup>79</sup> Kogumis lubatavate maksusoodustuste piirmäärade puhul kaasnes erisus seoses erakondadele tehtud annetuste osas, mis olid ainsana fikseeritud konkreetse summana. Autori märkus.

<sup>80</sup> 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. VVm 22.12.2006 nr 279.

samasuguse töö eest ettevõtluses harilikult makstava tasu piiresse, tegutsemine peamiselt eesmärkide saavutamiseks ning muude ühingule seadusest tulenevate kohustuste täitmine (nt maksu- ja aruandluskohustus). Olles juba nimekirja kantud, on ühingul täiendav kohustus vastavalt TuMS § 57<sup>1</sup> lõigetele 3 ja 6 esitada Maksu- ja Tolliametile deklaratsioone kingituste ja annetuste kohta vastavalt kalendriaastale järgneva aasta 1. veebruariks ning 1. juuliks.

Heategevuslikkuse ja avaliku huvi mõisted kui maksusoodustuse saamise tunnused on problemaatilised, nagu eelnevalt näidatud. Sarnaste organisatsioonide kohta võidakse teha erineva järeelmiga otsuseid, mistõttu tekib vajadus anda nende kriteeriumide kasutamine asjatundjatele. D.A. Hyman on välja toonud<sup>81</sup>, et Ameerika Ühendriikide maksuamet (edaspidi IRS) ei ole sobilik otsustama, millised on maksusoodustusi väärivad organisatsioonid. IRS ülesanne on nende seaduste kohaldamine, mis toovad riigile tulu, mitte poliitikate kujundamine. Ka määratlemata õigusmõistete kohaldamist ning võib käsitleda mõneti poliitika kujundamisena. Eestis otsustab maksusoodustustega nimekirja kuulumise üle ekspertide komisjon, nendele on antud pädevus maksusoodustuse mõistetele ning ühingute hinnangu andmiseks maksusoodustuse saamiseks seatud kriteeriumidele vastavuse tuvastamiseks. Ameerika Ühendriikide kohtud on rõhutanud maksusoodustuse saajate sisulist ning nähtavat kooskõla avalikes huvides tegutsemise nõudega, jättes siiski avalike huvide mõiste sisustamata. Eestis on avalike huvide ja heategevuslikkuse mõiste samuti määratlemata õigusmõistetena, mille kasutamine esitab ekspertide komisjonile väljakutseid ning mille praktika ei ole ka Poliitikauuringute Keskuse Praxis hinnangul<sup>82</sup> kõige ühesugusem. Autor pooldab lähenemist, et kui maksusoodustuse tunnuseks on kasutusel määratlemata õigusmõisted või nõuete sisulise, mitte formaalse vastavuse tuvastamine, siis on igati õigustatud ekspertidele vastava volituse andmine. Lahtiseks jääb aga see, kuidas kontrollida ekspertide poolt nende õigusmõistete ühetaoline ning järjepidev kasutamine.

Maksusoodustusega ühingute nimekirja kuulumise tingimused ning nimekirja kuuluvate ühingute arv on ajas pidevalt muutunud. Võrreldes eelnevate aastatega algas 2007. aastal suurem ühingute kustutamine nimekirjast ning 2008. aastal kustutati korraga nimekirjast 168 ühingat<sup>83</sup>. Selle põhjuseks oli 1. jaanuaril 2007. a jõustunud TuMS § 11 uuendatud regulatsioon, millega toodi

---

<sup>81</sup> D. A. Hyman (viide 35), lk 338.

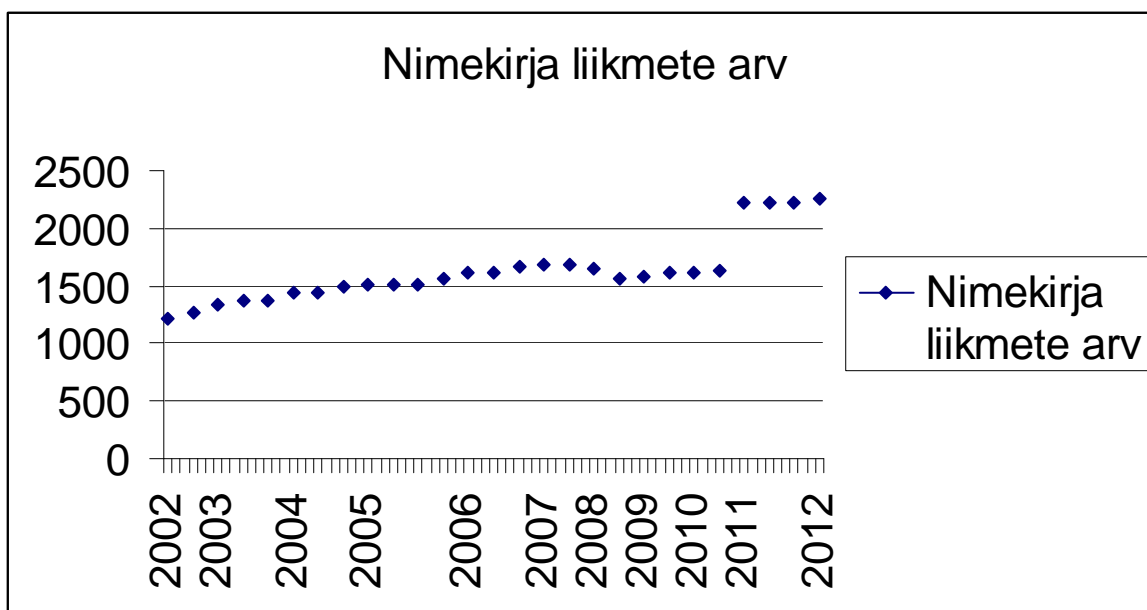
<sup>82</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 20), lk 36.

<sup>83</sup> Vabariigi Valitsuse 8. veebruari 2000. a korralduse nr 94-k „Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirji” muutmine. VVK 27.06.2008 nr 299.

eraldiseisva tingimusena heategevuslikkuse ja avalikes huvides tegutsemise kriteerium<sup>84</sup> ning täpsustati täiendavalt nimekirja mitteamarvuse aluseid (asutaja või annetaja kauba või teenuse reklaamimise või sihtrühma kuuluva isiku kutsealase tegevuse või ettevõtluse soodustamisega tegelemine, tegutsemine kutseorganisatsiooni, ettevõtluse toetamise organisatsiooni, ametiühingu või poliitilise ühendusena). Üldist liikmete arvu see siiski märgatavalt ei mõjutanud, kuna nimekirja lisati samaaegselt uusi liikmeid, mis summaarselt tasandas suurearvulise kustutamise mõju koondpildis. Järgmine märgatav muutus toimus 2011. aasta alguses, kui nimekirja lisati usulised ühendid, kes olid seni olnud Siseministeeriumi hallatavas kirikute, koguduste ja koguduste liitude registris.

Asjaolu, et nimekirja saamiseks esitatakse taotlusi sellises mahus, et ka samaaegse suure hulga ühingute väljaarvamisel nimekirja kogumaht ei vähene üldse või väheneb marginaalselt, näitab seda, et Eesti organisatsioonid hindavad ning peavad vajalikuks maksusoodustuste olemasolu.

Joonis 1. Tulumaksusoodustustega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja liikmete arvu muutumine aastatel 2002-2012



Allikas: Autori koostatud.

Alates maksusoodustuse aluseks oleva nimekirja jõustumisest on selles tehtud võrdlemisi suuremahulisi sisulisi muudatusi. 1. jaanuarist 2007. a muutus tulumaksusoodustuse nimekirja kantavate isikute ring, jättes välja kutseorganisatsioonid, ettevõtluse toetamise organisatsioonid,

<sup>84</sup> Eelnevalt oli heategevusliku tegutsemise suunis TuMS § 11 lõike 3 tingimustele eelnevas uldsõnastuses ning sisaldas ka maksusoodustuse valdkondliku suunatust ning avalikes huvides tegutsemise viidet. Autori märkus.

ametiühingud ja poliitilised ühendused (TuMS § 11 lõige 4 punkt 8). Sellele lisaks on nimekirja kriteeriume kitsendatud selliselt, et alates 1. jaanuarist 2010 ei ole enam maksusoodustust rakendatud ametiühingute registrisse kantud ametiühingutele tasutud liikmemaksudele (TuMS § 27 lõige 2) ja erakondade annetustele ning alates 2011. aastast eemaldati maksustatavat tulust riigi- ja kohaliku omavalitsuse asutusele tehtud annetuste ja kingituste mahaarvamise õigus (TuMS § 27 lõige 1).

Haiglat pidavale isikule tehtud kingituste ja annetuste osas välistati tulumaksusoodustus 1. jaanuarist 2011 jõustunud muudatusega (kehtetuks tunnistati MKS § 27 lõige 1 punkt 9 ja TuMS § 49 lõikest 2 eemaldati haiglat pidavad isikud). Kuni selle hetkeni oli ka Eestis võimalik haiglatele tehtavatele kingitustele ja annetustele kohaldada tulumaksusoodustuste regulatsiooni.

Siin on huvitav täheldada seda, et kui Ameerika Ühendriikide näitel on haiglate väljaarvamine maksusoodustustega isikute hulgast olnud põhjendatud sellega, et haiglad ei vastanud enam sisuliselt maksusoodustuse kriteeriumidele ja puudus vajadus neile antud soodustusi laiendada, siis Eestis toodi haiglate väljaarvamise põhjendusena<sup>85</sup> välja pigem kartus selle ees, et kuna maksusoodustusi tuleb rakendada residentidele ja mitteresidentidele samaväärselt, siis on oht, et Eesti poolt võimaldatavat tulumaksusoodustust kasutatakse välismaiste samaväärsete asutuste toetamiseks. Seletuskirjas toodu kohaselt on tulumaksusoodustus kehtestatud sümmeetriat silmas pidades – annetustele maksusoodustust võimaldades loobub riik küll osast oma tulust (laekumata jääva tulumaksu näol), kuid annetatavad summad laekuvad Eesti avalikule sektorile ja/või neid kasutatakse avalike funktsioonide täitmiseks. Haiglat pidavad isikud ei pidanud kuuluma TuMS nimekirja annetuste ja kingituste maksusoodustuse kohaldumiseks ning seetõttu ei olnud neile seatud ka nõuet vastata selle kriteeriumidele. Seletuskiri ei vasta sisuliselt ja põhjendatult küsimusele, miks haiglatele maksusoodustust enam mitte kohaldada, viidatud on vaid sellele, et haiglatele maksusoodustuste võimaldamine ei ole rahvusvahelises praktikas tavapärane.

Pidades silmas seda, et ka siin on olukord, kus piiratakse isikute ringi, kellele laieneb tulumaksusoodustus, tähendab see täiendavate vahendite laekumist riigile täiendava maksutulu näol. Eelnõu seletuskirja<sup>86</sup> kohaselt arvatakse, et täiendav maksutulu jääb 3,1 miljoni krooni (198 126,11 euro) ringi, samas kui EMP ühingutele tulumaksusoodustuse võimaldamine tehtavate kingituste ja annetuste näol ei too kaasa tõenäoliselt märgatavat muutust.

---

<sup>85</sup> Seletuskiri (viide 15), lk 11.

<sup>86</sup> *Ibid*, lk 28.

Oluline on meeles pidada, et alates 2011. aastast on tulumaksusoodustusega ka teiste Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriikide ühinguid, mis vastavad tulumaksuseaduses toodud tingimustele. Nende ühingute puhul ei ole tarvilik nimekirja kandmine, tulumaksusoodustusse kohaldamiseks peab olema vaid tuvastatud, et ühing vastab nimekirja kuulumisele vastavatele tingimustele. L. Lehis juhtis tähelepanu<sup>87</sup> tõendamisprobleemile, mis kaasneb välismaise isiku või asutuse tulumaksuseaduse nõuetele vastavuse kontrolli ja tõendite kogumisega, kuid mis praktikas on käesoleval hetkel lahendatud selliselt, et tulumaksusoodustusele vastavuse tingimuste täitmise tõendamiskoormus on isikul, kes soovib tulumaksusoodustust kasutada<sup>88</sup>. Seega on TuMS § 11 alusel koostatud nimekiri mitteammendav, selle subjektide ring võib igakordselt laieneda vastavalt maksusoodustuste aluste olemasolu tõendamisele.

Pidades silmas, et maksusoodustuse eesmärk on toetada vastavate ühenduste tegutsemist, soosida neile tehtavaid annetusi ning seeläbi aidata kaasa nende eesmärkide saavutamisele, tähendab välismaistele organisatsioonidele sama soodustuse lubamine mõneti ka seda, et filantroopiat soosides ei saa Eesti riik tõenäoliselt selle ühingu poolt pakutavate hüviste kasu ning ei suurene heaolu selles mõttes. Nimetatud võimalus aitab põhimõttelisel tasandil kaasa Eesti residentide annetamise ning kinkimise harjumuse tekkimisel, soosides käitumist kui sellist.

Eesti regulatsioon jätab nimekirja kuuluvatele ühendustele tehniliselt üpris suure vabaduse – eesmärgipõhisest (heategevuslikkus, avalikes huvides tegutsemine ning põhikirjas sõnastatud eesmärgid) lähenemisest tulenevalt on ühing vaba tegelema erinevate valdkondadega, kasutades nii sihtfinantseerimist, ettevõtlastulu kui annetusi ja kingitusi selleks, et viia ellu ette nähtud eesmärged. Mõneti võib taoline vaba lähenemine tuleneda ka sellest, et Eestis ei ole avaliku sektori poolne rahastamine sellises ulatuses, mis võimaldaks ühingutel vaid sealt tulevate ressurssidega toime tulla ja eesmärged saavutada. Organisatsioonide tulubaas võib olla väga mitmekülgne ning riik ei ole võtnud endale vabadust piirata seda, kuidas ühingud saavutavad ühiskondlikult aktsepteeritud eesmärged.

Eesti ühendustele antavat avaliku sektori toetust võib jagada neljaks<sup>89</sup>:

- Otsetoetused (üleriigiline ja kohalik): eelarvelised toetused, projektitoetused, lepingud avaliku sektoriga, ühisalgatused (seminarid, konverentsid, koolitused jms).

---

<sup>87</sup> Lehis, L. Tulumaksusoodustused heategevusele. – Eesti Maksumaksjate Liit, Maksumaksja, 2006/4.

<sup>88</sup> EKo 27.01.2009, C-318/07, *Hein Persche v Finanzamt Lüdenscheid*.

<sup>89</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 26), lk 14.

- Muud skeemid (riiklikud fondid): Hasartmängumaksu Nõukogu, Kultuurkapital, Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus, Keskkonnainvesteeringute Keskus jt.
- Mittemateriaalne toetus: riigi- või munitsipaalomandi kasutamine, tasuta pind linnaosa- või vallalehtedes, koolitus ja nõustamine (nt. maakondlike arenduskeskuste kaudu), kaasamine otsuste tegemisse jne.
- Kaudsed toetused: maksusoodustused ja -vabastused, annetamist toetavad maksusoodustused, soodne seadusandlik raamistik (nt. vabatahtlikule tegevusele).

Avaliku sektori poolt on loodud teatav kodanikuühenduste toetamise tugistruktuur, kuid rahalised toetused on peamiselt siiski taotluspõhised, riigipoolne püsirahastus on peamiselt suunatud avaliku sektori valitseva mõju all olevatele asutustele. Riiklikest fondidest rahastuse taotlemine on peamiselt nn projektipõhine, eraldatavad vahendid on seotud konkreetse riigieelarve aastaga (nt noorsootöö seaduse § 15 alusel antav noorteühingute aastatoetus on suunatud riikliku noortepoliitika eesmärkide täitmisele ning toetust soovivad ühingud peavad järgmisel kalendriaastal toetuse saamiseks esitama taotleja Haridus- ja Teadusministeeriumile taotluse jooksva aasta 1. detsembriks<sup>90</sup>). Kodanikuühiskonnas tegutsevad organisatsioonid ei saa olla kindlad avaliku sektori poolse rahastuse järjepidevuse peale. Mõneti võib see muutuda vastavalt riigieelarvele, teisalt mõjutab rahastust ka see, kas toetuse taotlus rahuldatakse või mitte. Autori hinnangul on sellisel olukorras täielikult põhjendatud maksusoodustustega mittetulundusühingutele ettevõtlusvabaduse jätmine. Nii mittetulundusühingute seaduse § 1 lõige 2 kui ka sihtasutuste seaduse § 2 lõige 3 toovad välja, et nimetatud juriidilised isikud võivad kasutada tulu vaid ühingu eesmärkide saavutamiseks. Regionaalministri kirjas<sup>91</sup> on sama tähelepanek välja toodud, mistõttu on tegelikult sisutühi tulumaksuseaduses sisalduv nõue, mille kohaselt vähemalt 90% ühingu netotulust peab olema suunatud ühingu eesmärkide saavutamisele. Kogu ühingu tulu peab alati kuuluma vaid eesmärkide täitmisele, ettevõtluse kaudu teenitav tulu annab selleks vajalikud ressursid.

Eesti kontekstis on kõige optimaalsem parendada olemasolevat regulatsiooni ning mitte põhimõtteliselt muuta maksusoodustuse süsteemi, kui sellega kaasneks suure tõenäosusega ka hetkel olemasoleva regulatsiooni kehtetukstunnistamine. Annetades kuni 5% sissetulekust tulumaksusoodustuse nimekirjas olevatele ühendustele, on praegu võimalik sellelt tulumaksuosa

---

<sup>90</sup> Noorteühingu aastatoetuse taotlemise, eraldamise ja eraldamisest keeldumise tingimused ja kord. HTMm 03.11.2010 nr 66.

<sup>91</sup> Viide 56.

tagasi saada (21%). Maksuvabastuse kaotamine võib aga ohustada annetamise ja filantroopia arengut.<sup>92</sup> Täiendavate maksusoodustuste aluste loomine ilma olemasolevaid aluseid ära kaotamata annab ühiskonnale signaali riigivalitsejate väärtushinnangute ja prioriteetide kohta, mis võivad kaasa aidata ka annetamise, heategevuse ning vabatahtliku tegevuse kultuuri suurenemisele.

Eelnevalt on töös välja toodud põhimõttelised alused maksusoodustuste andmiseks kasumit mittetaotlevatele organisatsioonidele, kes pakuvad teenuseid, mida riigi- või erasektor ei ole suutnud või tahtnud pakkuda. Mõningane roll on selles filantroopial ning soovis aidata puudustkannatajaid või vähemsoodsas olukorras olevaid isikuid, kuid seoses klassikalise maksusoodustuse aluse – heategevuslikkuse – sisulise mitteasjakohaseks muutumisega on maksusoodustuste taga üha enam turutõrke kõrvaldamine, pakkumislünga täitmine või üldise heaolu suurendamine. Maksusoodustuste võimaldamise kaudu saab riik tähelepanu juhtida probleemkohtadele ning väärtustada selliseid hüviseid, millele vaatamata nõudlusele või vajadusele ei ole olnud pakkumist. TuMS nimekirja kriteeriumid on abstraktsed ning võimaldavad väga erinevate tegevusvaldkondadega ühingute kuulumist maksusoodustusega organisatsioonide nimistusse. Samas on seadusandja järjepidevalt piiranud maksusoodustuse kasutamise võimalusi teatavatele ühingutele (nt ametiühingud, kutseorganisatsioonid, haiglad) ning samuti on vähendanud annetajatele ning kinkijatele võimaldatavate maksusoodustuste piirmäära.

Maksusoodustuste roll on kujundada maksumaksjate käitumist ning motiveerida neid toetama avalikes huvides ning väheprivilegeeritute hüvanguks tegutsevate organisatsioonide tegutsemist. Vaadeldes järgnevat konkreetseid regulatsioone tasub samaaegselt meeles pidada neid maksusoodustuse aluseks olevaid põhimõtteid, hinnata seda, kas seadusandja poolt kehtestatud regulatsioonid ning vastu võetud muudatused mõjuvad nimekirja kuuluvatele ühingutele pigem soodustavalt või pärssivalt. Autori hüpotees käesoleva töö kirjutamisel on, et kehtiv maksusoodustuste regulatsioon võimaldab küll mõningased soodustingimused organisatsioonidele, kuid kaugeneb siiski maksusoodustuse algsete põhimõtete saavutamisele suunatusest.

---

<sup>92</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 26), lk 17.

### 3.2. Seotud isikud ning sellest mõistest tulenevad raskused

Seotud isikute mõistet kasutatakse TuMS § 11 lõige 2 punktis 3, mille kohaselt 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 TuMS § 8 lõike 1 punktis 1 loetletud seotud isikutele. Seega on käesoleval hetkel tulumaksusoodustuse saamiseks ning nimekirja kuulumise nõuete järgimiseks oluline vaadelda ka seda, kes on seotud isikud.

Seotud isikuid käsitletakse tulumaksuseaduse § 8 lõige 1 punktis 1, mille kohaselt isikud on omavahel seotud, kui neil on ühine majanduslik huvi või kui ühel isikul on teise üle valitsev mõju. Täiendavalt on toodud loetelu olukordadest, mil igal juhul käsitletakse isikuid seotud isikutena, nt abikaasad, osaluse suuruse kaudu seotud isik, töötaja, otsejoones sugulane.

Varem oli seotud isikute loetelu ammendav, kuid alates 2011. aastast muudeti loetelu lahtiseks, et võimaldada maksuhalduril paindlikumalt arvestada isikutevahelisi tegelikke majanduslikke suhteid ning maksustada ka vastavad tehingud ja toimingud selle alusel. Sarnane on ka välisriikide praktika. Probleemne on muudatuse juures aga see, näidisloeteluna jäeti seadusesse alles kõik võimalikud isikud, kes eelduslikult on juba seotud, mis tähendab, et valitseb oht, et omavahel seotuks võidakse ka edaspidi lugeda isikuid, kelle vahel tegelikku majanduslikku seotust ei eksisteeri. Samal ajal aga võib maksuhaldur lugeda seotud isikuteks mis tahes muud isikud, kellele „on ühine majanduslik huvi“<sup>93</sup>. Seotud isikute näidisloetellu lisati abikaasa kõrvale ka elukaaslane, laiendades omakorda seda ringi, kellele vaikimisi kohaldada seotud isikute regulatsiooni.

Seotud isikute ringi määratlemiseks tuleks ära kaardistada kõik suhetevõrgud, mis on võimalikud kodanikuühiskonnas ja organisatsioonis tegutsevate isikute vahel. Eelduslikult ei tohi üks isik olla kahes erinevate huvidega rollis samaaegselt. Seotud isikute mõistet on defineeritud läbi majandusliku huvi või valitseva mõju, seega küsimus huvide konflikti ning selle vältimise võimaluste kohta.

Seotud isikute määratlemine on tulumaksusoodustustega ühingutele oluline esmalt seetõttu, et keelatud on teha rahaliselt hinnatavaid soodustusi või jagada ühingu vara nimetatud isikutele.

---

<sup>93</sup> M. Huberg jt (koost). Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2011. 3 kd., komm. Eesti Maksumaksjate Liit, Eesti Maksuteadlaste Selts, Advokaadibüroo Casus, 2011, lk 83-84.

Teatava võrdlusena saab tuua erisoodustuse regulatsiooni (TuMS § 48), kus erisoodustuseks on igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse TuMS § 48 lõikes 3 nimetatud isikule seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega, olenemata erisoodustuse andmise ajast. Erisoodustuse regulatsiooni üks eesmärke on välistada ärikasumist väljamaksete tegemisel töötasu maksmisega kaasneva tulu- ja sotsiaalmaksu kohustuse täitmist. Erisoodustuse tegemise puhul on tööandjal kohustus maksta vastava erisoodustuse summa pealt tulumaksu (TuMS § 1 lõige 2) ning erisoodustuse ja selle pealt arvestatud tulumaksu pealt sotsiaalmaksu (SMS § 2 lõige 1 punkt 7). Seega on seadusandja lähtunud erisoodustuse regulatsiooni loomisel tehingu majandusliku sisu põhimõttest ning pidanud silmas seda, et tulumaksuseaduse mõistes töötajatele tehtavate soodustustega ei hakataks maksustamist vältima. Üldiselt makstakse äritegevusega mitteseotud kulude pealt tulumaksu, kuna tehingu majandusliku sisu põhimõtet kasutades on see sarnane ärikasumi väljamaksmisega ning tuleks ka sellekohaselt maksustada (TuMS § 51 lõige 1).

Võttes arvesse majandusliku tõlgendamise põhimõtet ning pidades silmas, et mittetulundusühingu puhul on sageli erinevalt äriühingust rohkem mitteformaalselt ühingu seotud isikuid, kes ei kuulu TuMS mõistes töötaja hulka, on oluline mõista ning osata määratleda seda, millal on tegu seotud isikuga. TuMS § 8 lõikes 1 on toodud avatud loetelu seotud isikute kohta, see on näitlikustav, kuid mitte ammendav. Seega on vajalik määratleda, kas tegu on ühise majandusliku huvi esinemisega või kas ühel isikul on teise üle valitsev mõju. Mõlema kriteeriumi puhul on tegu määratlemata õigusmõistega. Valitsevat mõju võib olla kergem määratleda kui majanduslikke huvisid - lepingulises suhtes olevad isikud, juhtimisorgani liikmete nimetamisel mõju omavad isikud jne. Valitsev mõju on tuvastatav hierarhiliste ja alluvussuhete läbi. Samas on majandusliku huvi üks nendest määratlemata õigusmõistetest, mida on keerulisem tuvastada.

Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja<sup>94</sup> kohaselt ühise majandusliku huvi puhul tegutsevad isikud ühise eesmärgi nimel, näiteks annavad mõlemad oma panuse toote või teenuse väljatöötamisse, valmistamisse või turule toomisesse. Riigikohtu tsiviilkolleegiumi 20. mai 2003. a otsuse nr 3-2-1-53-03<sup>95</sup> kohaselt omavad ühist majanduslikku huvi isikud, kelle tegutsemist majandussuhetes saab vaadelda teise isikuga ühiste huvide tõttu majanduslikus mõttes kooskõlastatuna. Otsuse kohaselt peab ühine majanduslik huvi olema seotud isiku alusena

---

<sup>94</sup> Viide 15, lk 4.

<sup>95</sup> RKTk 3-2-1-53-03, p 23.

hindamiseks sedavõrd suur, et üldiselt ja objektiivselt võib arvata, et isik ja temaga seotud isik tegutsevad teineteise kasuks.

Kasumit mittetaotleva ühingu puhul võib minna ka nii kaugele, et näiteks nii organisatsiooni liikmed, vabatahtlikud kui ka nende elukaaslased on käsitletavad seotud isikutena, kuna ühine huvi on tegutseda majanduslikult ning ideeliselt ühiste eesmärkide saavutamise nimel. Eesmärkide saavutamisse panustamine võib seisneda nii vabatahtlikuna rahastustootluste koostamises kui annetustes ja kingitustes selleks, et ühing saaks eesmärkide saavutamiseks tegutseda. Autorile näib, et seotud isikute avatud mõiste loob olukorra, kus paljudel nimekirja kuuluvatel ühingutel on oht teadmatuses seotud isikutele soodustusi teha. Vältida ei saa muidugi ka olukordi, kus seotud isikud kuuluvad ka samaaegselt ühingu poolt soodustavasse sihtgruppi – sel juhul on oluline eristada seda, kas isik sai soodustuse sellel alusel, et ta kuulus põhikirjas määratletud sihtrühma või seetõttu, et ta on muul moel organisatsiooni panustanud ning ühing on vastutasuks võimaldanud talle teatavaid hüvesid.

M. Vutt on oma aruandes<sup>96</sup> välja toonud, et õiguses puudub termin „vabatahtlik“ ning isikuid saab vabatahtlikuks nimetada ning nende tegevust hinnata vaid selle sisu, mitte juriidilise vormi järgi, kuna juriidilist vormi sellele ei eksisteeri. 2003. aastal esitatud aruanne ning selles tehtud järeldused on asjakohased ka praegu, kuna õiguslikult puudub jätkuvalt vabatahtlikku tegevust reguleeriv normistik. Vabatahtliku ja organisatsiooni vahel tehtud kokkulepe võib olla käsitletud võlaõigusseaduse alusel suulises vormis sõlmitud lepingulise suhtena vastavalt kokkuleppe iseloomule vastavale lepinguliigile. Arvestades mittetulunduslike organisatsioonide olemust ning tegutsemisviise on autori hinnangul suureks maksuriskiks seadusandja poolt vabatahtlike rolli määratlemata jätmine ning reguleerimatus – seotud isikute laia käsitlemise puhul tuleb vabatahtlikku käsitleda kui töötajat või ühise majandusliku huvi kaudu seotud isikut ning sellele vastavalt ka arvestada ning maksta makse. Selline tõlgendus aga võib kaasa tuua kas teadliku maksude mittedeclareerimise või vabatahtlike kaasamise vähenemise. Kummalgi juhul ei saa pidada seda ühingu poolt soovitavaks tagajärjeks.

---

<sup>96</sup> M. Vutt. Vabatahtliku tegevuse juriidiline keskkond Eestis – olevik ja tulevik. Tartu, 2003, lk 3.

### **3.3. Soodustused liikmetele, vabatahtlik töö ning kulutuste hüvitamine**

Tulumaksusoodustus kohaldub kingitustele, annetustele, makstavatele stipendiumidele ja mittetulundusühingu poolt tehtavatele kulutustele. Siiski on piirangud seatud nii sellele, kelle puhul on võimalik tulumaksusoodustuse regulatsiooni kasutada, kui ka sellele, millises ulatuses on võimalik tulust mahaarvamisi teha või millises ulatuses maksuvabastust saadakse.

Olulisimad otseselt seotud isikute grupid mittetulunduslikes organisatsioonides on juhatuse liikmed, organisatsiooni liikmed, töötajad ning vabatahtlikud. Igapäevaselt nende isikutega seonduvad kulutused võivad olla transpordi-, toitlustus- või tegevuskulud.

Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute puhul on oluline piirang selles osas, et lubamatu on oma liikmete, asutajate, juhatuse liikmete või seotud isikute soodustamine võrreldes teiste osapooltega. See tähendab, et olukorras, kus näiteks liige ja sihtgrupp kattuvad, on väga keeruline välja selgitada, milliste kulude tegemine on maksuvabalt lubatud.

Eestis kuulusid kuni 1. juulini 2006. a maksusoodustuste saajate ringi ka nn liikmetekesksete organisatsioonid, mis keskendusid suure osas oma liikmete huvide teenimisele (ametiühingud, poliitilised organisatsioonid, kutseorganisatsioonid, ettevõtlust toetavad organisatsioonid). Ameerika Ühendriikides oli selliste organisatsioonide suhtes kasutusel regulatsioon, millega maksuvabastus laienes vaid neile tehingutele, mis tulenesid liikmetega tehtud tehingutest. Kõik muud tegevustulud ja tehingud kuulusid maksustamisele täpselt samadel alustel nagu ettevõtluses, maksusoodustus laienes vaid otseselt tehingutele selle sihtgrupiga, kelle olemasolu võimaldas maksusoodustuse. Liikmete ja organisatsioonide vahelise tehingu maksuvabastuse põhimõtte tulenes D. Halperin hinnangul<sup>97</sup> sellest, et seda võib käsitleda kui tehingut iseendaga (tehtud maksete eest saad vastu teenuseid või muid hüvesid) või siis kui raha kogumist, mida ei saa tuluna maksustamise mõttes käsitleda. Seega isegi kui liikmete maksed organisatsiooni võivad näida sarnased kolmandate isikute poolt tehtavatele maksetele, võib olla tegu ka kapitali kogumisena organisatsiooni või rahaliste vahendite ühest kohast teise liigutamise.

TuMS § 27 lg 1 keelab tulust maha arvata annetusena tasuta osutatud teenused. Põhjus on selles, et teenuse osutamisest saadud tulu maksustatakse üldjuhul ka sotsiaalmaksuga. Kui siiski

---

<sup>97</sup> D. Halperin. Income Taxation of Mutual Nonprofits. – Tax Law Review, 2005-2006/59, lk 134.

füüsiline isik soovib annetada tasuta teenust, siis peab annetuse saaja kõigepealt arvestama teenustasu, pidama sellest kinni tulumaksu ja töötuskindlustusmaks, vajadusel ka kogumispensioni makse, arvestama tööandja sotsiaalmaksu ja töötuskindlustusmaks. Teenustasu netosumma osas võivad pooled seejärel teha tasaarvestuse annetusega. Sel juhul saab netosumma deklareerida kui rahalist annetust. Saades teada, kui suured maksukohustused sellise „trikiga“ kaasnevad, unustab tasuta teenuse osutaja ilmselt momentaanselt ära, et tal kunagi oli soov tehtud annetust tulust maha arvata.<sup>98</sup>

TuMS § 27 lõige 4 kohaselt tasuta või turuhinnast madalama hinnaga osutatud teenust ei käsitata kingituse ega annetusega ning selle maksumust tulust maha ei arvata. Selle üheks põhjuseks on tööjõukulude arvestamine, et välja selgitada annetuse tegelikku rahalist suurust ning teisalt ka see, et teenuse osutamise asjaolu on keerulisem kontrollida. Tasuta teenuse osutamise ainukeseks vormiks, millega ei kaasne mingite erikohtlemist või maksusoodustusi teenuse osutajale, on vabatahtlik töö.

Erinevalt Ameerika Ühendriikidest on Eestis tulumaksusoodustuse nimekirja kuulujate seast välistatud ainult liikmetele suunatud organisatsioonid, mistõttu on mõistetav, et liikmetele antavaid hüviseid maksustatakse seotud isikute mõistest lähtuvalt. TuMS § 11 lõige 2 punkt 3 sätestab, et 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. Nimetatud sättega tõusetub kaks eraldiseisvat küsimust: 1) kas materiaalse abi või rahaliselt hinnatava soodustuse andmine on õigustatud, kui seda antakse isikule kui toetatava sihtgrupi liikmele, mitte kui TuMS § 11 lõige 2 punktis 3 nimetatud isikule, ning 2) mida saab käsitleda rahaliselt hinnatava soodustusega.

Juhul kui ühes isikus kattuvad kaks rolli (sihtgrupi liige ning TuMS § 11 lõige 2 punktis 3 nimetatud isik) ning ühing annab võrdsetel alustel ning samaväärselt kolmandate isikutega, kes on vaid sihtgrupi liikme rollis, materiaalselt abi või rahaliselt hinnatavaid soodustusi, tuleks autori hinnangul majandusliku sisu põhimõttest lähtuvalt lubada ka seaduses selgesõnaliselt taoline käitumine maksuvabana. Organisatsioon peab vajadusel tõendama, et rikutud ei ole võrdse kohtlemise printsiipi ning saadud materiaalne abi või rahaliselt hinnatav soodustus ei ole antud tulenevalt isiku TuMS § 11 lõige 2 punkti 3 rollist. Nimelt tegutseb ühing vastaval juhul oma

---

<sup>98</sup> L. Lehis. Tulumaksusoodustused heategevusele. – Eesti Maksumaksjate Liit, Maksumaksja, 2006/4.

eesmärkide täitmise nimel ning sellega lubatud piires, rollide kokkusattumus ei tohiks olla alus, et täielikult välistada vastavate meetmete kasutamine.

Rahaliselt hinnatava soodustuse andmisega kaasneb küsimus sellest, mida sellena käsitleda. Andes liikmetele ning seotud isikutele hüvistega seoses soodustusi, ei saa pidada liikmeid automaatselt turuhinnast madalamat hinda maksvateks ilma täiendavaid asjaolusid kaalumata. Olukorras, kus nad saavad hüvise soodsamalt võrreldes kolmandate isikutega oma liikmemaksu võrra või muu organisatsioonile tehtud rahaliselt hinnatava panuse võrra, on toimunud teatavas vormis tasu maksmine saadavate hüviste eest. Samuti ei tohiks liikmena organisatsioonile tehtud rahaliselt hinnatava panuse tõttu pidada organisatsiooni poolt isikule võimaldatud rahaliselt hinnatavat soodustust keelatuks TuMS § 11 lõige 2 punkti 3 kohaselt ka seetõttu, et liikmete poolt näiteks annetuse vormis makstav liikmemaks ei lähe tulumaksuga maksustamisele ning liige on justkui saanud selle võrra mingi eelise. Annetuse või kingituse maksuvabastus ei oma mingit tähtsust tehtud kulutuste hindamisel, kuna mittemakstava tulumaksu võrra ei ole annetuse tegijad tegelikult rikastunud võrreldes teiste isikutega.

Liikmetele suunatud organisatsiooni puhul ei ole otsest kasumi jaotamist, kuid võttes arvesse olukorda, kus liikmetele pakutakse hüviseid turuhinnast madalama hinnaga või on liikmetele tehtavate soodustuste või teenuste eest tasumine osaliselt kaetud kolmandate isikute ja organisatsiooni vahel tehtud tehingutest, tuleks maksusoodustuse võimaldamiseks hinnata seda, mis ulatuses liikmed said soodustusi. Taolise arvestuse pidamine oleks keerukas ning maksustamise põhimõttest ei oleks tegu ka tõenäoliselt kõige asjakohasema lahendusega<sup>99</sup>. Mõningates olukordades võib vaid näida, et liikmed maksavad turuhinnast madalamat hinda, kuid tegelikult võivad liikmete sissemaksud ja toetused organisatsiooni olla nn ettemakse tulevikus saadava teenuse eest. Ehk siis tegelikult võib olla olukord, kus liikmeid ei olegi soodustatud, lihtsalt maksud on hajutatud ning hüvist saadakse nt ajaliselt hiljem, kui tavatehingute puhul.

Problemaatiliseks kujuneb olukord, kui mittetulundusühingutes on palju vabatahtlike, kes annetavad tasuta oma aega ning oskusi organisatsiooni või eesmärgi edendamiseks. Olgugi, et annetuseks ei ole võimalik tasuta osutatud teenust kajastada, kaasneb murepunkt seoses sellega, kuidas käsitleda organisatsiooni ja vabatahtliku vahelist õiguslikku suhet. Pooltel on üksteise suhtes ootused ja kohustused ning ka M. Vutt on oma aruande<sup>100</sup> tulemusena leidnud, et ühingu ja

---

<sup>99</sup> D. Halperin (viide 97), lk 138.

<sup>100</sup> M. Vutt (viide 96), lk 4.

vabatahtliku vahel tasuta tegutsemise lepingut saab käsitleda võlaõigusliku lepinguna. Milles seisneb olukorra keerukus, on see, et vastavalt TuMS § 48 erisoodustuse regulatsioonile tuleb TuMS § 48 lõikele 3 kohaselt vabatahtlik lugeda töötajaks, kellele tehtud erisoodustuste pealt peab maksumaksja maksma tulumaksu, ka töövõtu-, käendus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel töötavat või teenust osutavat füüsilist isikut. Vabatahtlik on hõlmatud muu võlaõigusliku lepingu alusel töötava või teenust osutava isikuna ning seega kõik vabatahtlikule antavad kaubad, teenused, loonustasud või rahaliselt hinnatavad soodustused kuuluvad maksustamisele. TuMS § 48 lõige 4 punkt 4 toob eraldi veel välja teenistus-, töö- või ametilähetusega seotud kulude hüvitamise ja välislähetuse päevaraha maksumuse. Välislähetuse päevaraha ei ole vabatahtlikesse puutuvalt sage probleem, küll on aga teenistus-, töö- või ametilähetusega seotud kulude hüvitamine. Kompenseerides vabatahtlikule tema poolt esitatud avalduse alusel sõidukulud, mis tekkisid seoses organisatsiooni heaks tegutsemisega, tuleb arvestada sellega, milline õiguslik suhe on tegelikult vabatahtliku ja organisatsiooni vahel ning millest tulenevalt peaksid olema kulud hüvitatud.

TuMS § 11 nimekirja kuuluvatele organisatsioonidele on antud tulumaksuseadusega ka teatavad vabastused. Nimelt TuMS § 49 lõige 4 kohaselt ei maksustata TuMS § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud isiku väljamakseid seoses külaliste või äripartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või kultuurilise teenindamisega.

Vastuvõtukulude maksustamist reguleerib TuMS § 49 lg 4. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingud ja sihtasutused võivad teha maksuvabalt vastuvõtukulusid piiranguta. Ülejäänud juriidilistele isikutele kehtib maksuvaba piirmäär 32 eurot kuus, millele lisandub 2% sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast. Vastuvõtukulud on külaliste või äripartnerite toitlustamiseks, majutamiseks, transpordiks või kultuuriliseks teenindamiseks (meelelahutuseks) tehtud kulud. Tegemist on osaliselt ettevõtlusega seotud kuludega, mistõttu ongi kehtestatud maksuvaba piirmäär, mille kaudu püüab seadusandja määratleda ettevõtluseks vajalike kulutuste määra. "Vastuvõtt" tähendab meelelahutusliku iseloomuga üritust (nt ärilõuna, kokteiliõhtu, ühine teatrikülastus). Vastuvõtja peab vajadusel tõendama, et üritus oli seotud tema ettevõtlusega ja et vastuvõetud külaliste hulgas ei olnud oma töötajaid (nende tehtud kulud maksustatakse erisoodustusena). Kui eelpool nimetatud tegevused (majutamine, toitlustamine) kuuluvad mõne muu ostetud või müüdüd teenuse koosseisu (näiteks koolitusel, hotellis või

lennureisil toimuv toitlustamine, lektori või konsultandi sõidu ja majutuse kulud), siis ei ole tegemist vastuvõtukuludega.<sup>101</sup>

Seadusandja püüdnud selgelt välja tuua need tehingud, millega seoses nimekirja kantud ühingul endal võib veel olla väljamaksete tegemisel maksuvabastus – TuMS § 49 lõige 6 sätestab, et nimekirja kantud ühing maksab ise tulumaksu kõikidelt tehtavatelt annetustelt ja kingitustelt vastavalt üldisele korrale. Samas on TuMS § 49 lõikes 6 toodud ka mõningad erandid põhikirjas toodud eesmärkidel tehtavate kingituste ja annetuste maksustamisel:

- 1) TuMS § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud või § 11 lõikes 10 nimetatud isikule tehtud kingitused ja annetused;
- 3) füüsilisele isikule toimetulekuks osutatud materiaalne abi, sealhulgas rahaline abi Statistikaameti viimaste andmete kohase leibkonnaliikme kuukeskmise väljamineku ulatuses kalendrikuu kohta;
- 4) noorte püsilaagris või noorte projektlaagris osalejale kingitud meened kuni 32 euro ulatuses laagris osaleja kohta;
- 5) spordivõistlusel osalejale võistlusel kingitud meened kuni 32 euro ulatuses võistlusel osaleja kohta;
- 6) reklaami eesmärgil üle antud kaup või osutatud teenus, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot.

Vabatahtlikule antavate soodustuste puhul arvestatakse ka asja, väärtpaberi, varalise õiguse või teenuse tasuta üleandmist, müüki või vahetust turuhinnast madalama hinnaga (TuMS § 48 lõige 4 punkt 7) erisoodustusena. Erisoodustuseks ei loeta küll kulutusi töötajate transpordiks elukoha ja töökoha vahel, kui ühistransporti kasutades ei ole võimalik seda teekonda läbida mõistliku aja- või rahakuluga või kui puudega töötajal ei ole võimalik kasutada ühistransporti või ühistranspordi kasutamine põhjustab liikumis- ja töövõime olulist langust (TuMS § 48 lõige 5<sup>1</sup>).

Kui nüüd valida vabatahtliku tegevuse õigusliku reguleerimise mudeliks eraldi seadus, siis oleks selle alusel võimalik näha ette samasugune lähetuskulude kompenseerimise kord. Kui otsustatakse üksikküsimuste reguleerimise kasuks, siis tuleks teha vastavad muudatused maksuseadustes ning sätestada näiteks tulumaksuseaduses vabatahtlikule tema tegevusega seotud

---

<sup>101</sup> M. Huberg jt (koost) (viide 93), lk 134.

kulude hüvitamise lubatavus ilma et sellest tuleneks kohustust tasuda nimetatud summadelt makse.<sup>102</sup>

TuMS § 27 lõige 3 seab piiriks, et kingitusi ja annetusi ei või maha arvata rohkem kui 5% maksumaksja sama maksustamisperioodi tulust, millest on tehtud tulumaksuseaduse 6. peatükis ja §-des 23–26 lubatud mahaarvamised. See ei sea iseenesest piiri sellele, et annetataks rohkem kui 5%, kuid sellega ei kaasne maksumaksjale enam maksusoodustust ning ka ajend suuremas koguses annetada võib olla väiksem.

Annetamisega kaasneva ülempiiri seadmine maksusoodustusele on osati tingitud sellest, et maksumaksjad ei tegeleks maksupettustega ning et kogu teenitud tulu ei annetataks vaid formaalselt, vältimaks maksude maksmist. Kesk- ja Ida-Euroopa riikides on maksusoodustuse protsent peamiselt 0,5-10% vahel<sup>103</sup>, Eesti valitud 5% on selles kontekstis täiesti keskmine maksusoodustuse protsent.

TuMS § 49 reguleerib residendist juriidilisele isikule võimaldatavate tulumaksuga mittemaksustamise ulatust ning tingimusi. Juhul, kui juriidiline isik annetas TuMS § 11 nimekirja kuuluvale organisatsioonile või Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi organisatsioonile, mis vastab maksusoodustuse nõuetele, ei kuulu maksustamisele annetused ja kingitused TuMS § 49 lõige 2 punktides 1 ja 2 toodud piirmäära ulatuses (3% maksumaksja poolt samal kalendriaastal isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast või 10% kalendriaasta 1. jaanuariks lõppenud maksumaksja viimase majandusaasta kasumist, mis on arvestatud vastavalt raamatupidamist reguleerivatele õigusaktidele). Nimetatud piirmäärad kohalduvad juriidilisest isikust annetajale või kinkijale. Muidugi ei ole keelatud seaduses toodud piirmäärasid ületavas summas teha annetusi või kingitusi vastavatele organisatsioonidele, lihtsalt piirmäära ületavale osale ei kohaldu tulumaksuvabastus ning äriühing peab seda vastavalt ka maksustama.

---

<sup>102</sup> M. Vutt (viide 23), lk 33.

<sup>103</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 20), lk 16.

### 3.4. Stipendiumite maksmine ning avalik konkurss

Nimekirja kuuluvatele mittetulundusühingutele on lisaks tehtavate annetuste maksuvabastusele, külaliste ja äripartnerite võõrustamisega seotud kulude maksuvabastusele ning ise tehtavate annetuste ja kingituste maksuvabastusele võimalik määrata stipendiume nende pealt täiendavalt tulumaksu maksmata (TuMS § 19 lõige 3 punkt 5). Taoline võimalus on privileeg ning nimekirja kuuluv ühing peab stipendiumi maksmisel järgima Vabariigi Valitsuse poolt kehtestatud määruses<sup>104</sup> toodud tingimusi.

Stipendiumide määruse § 4 sätestab, et stipendiumid on tulumaksust vabastatud sel juhul, kui stipendiumi maksmine on nimekirjas olevale ühingule üheks põhikirjaliseks tegevuseks ning kui stipendiumide taotlemine ja määramine toimub avaliku konkursi alusel. Teave stipendiumi määramiseks korraldatava avaliku konkursi kohta peab olema avaldatud kas mõnes kohalikus ajalehes, üleriigilises päevalehes või stipendiumi maksja veebilehel.

Stipendiumide määramise ning maksmisega kerkib esile probleem seotud isikutega – vastavalt Vabariigi Valitsuse määrusele, mis reguleerib TuMS § 11 nimekirjas olevate isikute õigust stipendiumide andmisel, ei ole lubatud stipendiume maksta isikutele, kes on ühingu asutaja, liige, ühinguga seotud isik ega temale annetusi teinud isik või sellise isiku asutaja, liige või seotud isik. Eelnevalt käsitletud ning välja toodud seotud isikute ringi ebamäärasus, kui vaadelda kodanikuühiskonna organisatsioone, loob riskimomendi ühendustele just seoses vabatahtlikega. Olukorras, kus vabatahtlik võib samaaegselt olla ühingu sihtrühma kuuluv, ühingule annetuse teinud ja vabatahtlik, on keeruline eristada neid erinevaid rolle. Iseenesest välistab taoline piirang automaatselt võimaluse nendele isikutele stipendiume maksta ning ühingule kaasneb sellega maksukohustus (stipendiumide pealt peetakse kinni tulumaks vastavalt TuMS § 41 punkt 6).

Seotud isikute piirangu sissetoomine määrusesse on tingitud sellest, et vältida olukordi, kus töölepingu või muu töösuhte alusel töötava inimese töötasu makstakse välja stipendiumi kujul, et ennetada maksupettusi. Samas ei piirdu ühinguga seotud isikute ring vaid ühingu heaks töötavate isikutega – ka nende elukaaslased või otsejoones sugulased on välistatud. Probleemaatiliseks võib see kujuneda peaaesjalikult nende organisatsioonide puhul, kes põhikirjast ning eesmärkidest lähtuvalt toetavadki oma sihtgruppi stipendiumide kaudu (nt mõni tööhõive suurendamisega

---

<sup>104</sup> Õppe- ja teadustööks ning loominguks ja sporditegevuseks antavate stipendiumide tulumaksust vabastamise tingimused. VVm 20.06.2000 nr 196.

tegelev mittetulundusühing, kes pakub organisatsioonis vabatahtlikuna kaasatud isikule lisaks tugiteenuste osutamisele ka stipendiumivõimalust).

Autor leiab, et stipendiumide määramise ja väljamaksmise korralduse puhul on tegu üheselt ning liiga rangelt reguleeritud korraga. Normipõhiselt näib, et ka juhul, kui isik on mõni aeg tagasi, eelnevate aruandlusaastate jooksul, teinud ühingule annetusi, siis ei ole lubatav temale stipendiumi tulumaksuvabalt maksta ning ühing peab vastava maksusumma kinni pidama. Olemas on annetuse tegemise asjaolu ning stipendiumi maksmine, mille koosilmnemise puhul ei ole lubatud maksuvaba väljamakse tegemine. Luues teatava põhjendatud juhtude või erandite korra, oleks võimaldatud teatav paindlikkus ning vähendatud organisatsiooni riski, et ta on rikkunud talle seatud tingimusi.

## 4. Maksusoodustuse ja heategevuslikkuse võimalikud arengusuunad Eesti seadusloomes

Eesti Vabariigi üldine poliitika maksunduse osas on suunatud otseste maksude osakaalu vähendamise ning kaudsete maksude (tarbimismaksud ja keskkonnamaksud) suurendamise suunas. Samuti on vähendatud maksuvabastuste või maksusoodustuste osakaalu üldiselt (nt õigus õppelaenu intresside mahaarvamiseks tuludeklaratsioonis, õppelaenu osaline kustutamine lapse saamise puhul)<sup>105</sup>.

E.Uustalu<sup>106</sup> väljendab lootust, et püüdes koordineerida Euroopa Liidu ja siseriiklikku õigust, näeb võrdne kohtlemine annetuste ja kingituste tulumaksusoodustuse osas jätkuvalt ette heategevuse soodustamist võrdväärselt nii kohalikele kui ka välismaistele mittetulundusühingutele, mitte maksusoodustuse ärakaotamist nii siseriiklikele kui välismaistele mittetulundusühingutele.

Seniste seadusmuudatuste ning nende kohta seaduseelnõude seletuskirjades antud põhjenduste alusel on hetkeolukord siiski loodetust vastupidine – 2011. aastal jõustunud muudatus, millega välistati haiglatele tehtavate annetuste maksuvabastus, oli otseselt tingitud sellest, et taoliste annetuste tegemine oli Euroopa Komisjoni rikkumismenetlusest põhjustatud seadusmuudatuse alusel võimalik ka välismaistele haiglatele. Selle taga seisnev argumentatsioon keskendub sellele, et maksusoodustus on kehtestatud sümmeetriat silmas pidades ning kui riik loobub maksusoodustuse näol oma tulumaksust laekuvast tulust, siis peaks ka annetus ise olema suunatud riigisisesele avalikule sektorile või avalike funktsioonide täitmiseks, Eesti riik ei peaks toetama oma laekumata tulu arvelt välismaistele organisatsioonidele tehtavaid annetusi. Seadusandja ise on hinnanud eelnõu seletuskirjas<sup>107</sup> EMP majanduspiirkonna ühingutele tehtavate annetuste ja kingituste tegemise kaudu riigile maksude näol laekumata jäävate summade mõju ebaoluliseks, kuna täiendavalt on tarvilik tõendada ühingu nimekirja nõuetele.

---

<sup>105</sup> Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. *Sine loco*, 2011, lk 179.

<sup>106</sup> E. Uustalu. Kas heategevusel on piirid? ehk Välismaa mittetulundusühingute ebavõrdsest kohtlemisest Eestis. – Eesti Maksumaksjate Liit, Maksumaksja, 2009/1.

<sup>107</sup> Seletuskiri (viide 15), lk 28.

Siiski on vastavad kitsendused maksusoodustuse subjektide ringi osas tehtud, vaatamata sellele, et puuduvad tegelikud andmed võimaliku saamata jäänud maksutulu hindamiseks ning suuresti isegi ei nähtud taolise maksuvabastuse võimaldamises suurt ohtu või mõju. Autor leiab, et taolise käitumisega on seadusandja muutnud regulatsioone selliselt, mis piiravad põhjendamatult isikute võimalust saada soodustusi ning seeläbi töötavad vastu ka maksusoodustuste eesmärgile soodustada kingituste ja annetuste tegemist erinevatele asutustele ja organisatsioonidele. Kehtestatud piirangud lähtuvad riigile vaid vähest potentsiaalset mõju omavate meetmete keelustamisest ning pidades silmas, et maksusoodustuste esmane funktsioon ei ole eelarveline vaid on käitumiste kujundamine, tuleb pidada neid ka ekslikest kaalutlustest lähtuvaks.

Vabariigi Valitsuse valitsusliidu programmi maksundust puudutavates punktides on sees veel järgnev lubadus<sup>108</sup>:

järgime põhimõtet, et sotsiaalvajadusi rahastatakse kogutud maksudest, mitte maksude kogumatajätmisest. Reformime erimärgistatud kütuse maksuerisuste süsteemi, pakkudes teatud valdkondades asemele otsetoetusi. Langetame 1. jaanuarist 2012 tulumaksusoodustuse ülempiiri 1920 euron.

Valitsusliidu programmi elluviimiseks koostatud tegevusprogramm toob valitsusliidu programmi elluviimiseks tegevusena välja 2011. aasta II kvartalis tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu<sup>109</sup>, mille menetlus ka kooskõlas tegevuskavaga algas Riigikogus 10. mai 2011. Olulisimate muudatustena tuleks selle 10. mai 2011 algatatud ning 8. juuli 2011 Riigi Teatajas avaldatud seaduse muutmise puhul välja tuua asjaolu, et vähendati TuMS § 28<sup>2</sup> lõikes 1 toodud mahaarvamiste kogusummat alates 2012. aastast 3196 eurolt 1920 eurole ning võeti vastu otsus langetada tulumaksumäära alates 2015. aastast 20% peale senise 21% asemel. TuMS § 28<sup>2</sup> lõikes 1 muudatus puudutab eluasemelaenu intresside, koolituskulude ning kingituste ja annetuste tulust mahaarvamise õigust. Seletuskirjas asuti seisukohale<sup>110</sup>, et muudatus ei puuduta valdavat enamust maksumaksjatest ning puudutatud maksumaksjate täpne hulk sõltub intressimäärade kõikumisest ning koolituskulude kallinemisest. Annetustesse ja kingitustesse puutuv temaatika on ilmselgelt triviaalne, kuna ei ole isegi mainitud seletuskirjas. SA Poliitikauuringute Keskus Praxis esitas ettepanekuna<sup>111</sup> maksusoodustuse ülempiiri jätmist 3200 euro peale või lausa ülempiiri vabaks laskmist annetamise puhul ja TuMS § 11 toodud ühingutega seotud maksuvabastuste puhul. Oma

<sup>108</sup> „Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammi 2011–2015” kinnitamine. VVk 05.05.2011 nr 209.

<sup>109</sup> Tulumaksuseaduse muutmise seadus 40 SE III seletuskiri.

<sup>110</sup> *Ibid*, lk 2.

<sup>111</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 20), lk 61.

ettepaneku esitamisel on arvesse võetud maksusoodustuse käitumist kujundavat rolli ning avalikes huvides tegutsevate organisatsioonide soodustamist maksupoliitika kaudu. Nimekirja kantud ühingud on täiendavalt kaotanud oma maksusoodustuse argumendi eelise, kuna lubatavate mahaarvamiste piirmäär ei ole vaid TuMS § 11 nimekirja kantud isikutele tehtud annetuste ja kingituste osas vaid see on summaarselt nii eluasemelaenu intresside, koolituskulude kui annetuste ja kingituste peale.

Eeltoodud muudatuste põhjusena on algataja oma seletuskirjas viidanud Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammile ning toonud muudatuste põhjusena välja põhimõtte, et sotsiaalvajadusi rahastatakse kogutud maksudest, mitte maksude kogumatajätmisest. Eelnõu koostaja on toonud seletuskirjas<sup>112</sup> seaduse mõjudena välja ka selle, et eeldatavalt vähenevad tulumaksumäära alandamisega riigi tulud alates 2015. aastast 70 miljoni euro võrra ning maksuvabastuse piiri langetamisega on oodata alates 2013. aastast riigi tulude suurenemist 5 miljoni euro võrra.

Sotsiaalvajaduste kogutud maksudest rahastamise põhimõte näib vastuoluline, pidades silmas, et sama seadusmuudatusega võeti vastu otsus tulevikus maksumäära vähendamiseks, mis tähendab juba iseenesest väiksemaid maksulaekumisi riigieelarvesse riigiülesannete teostamiseks.

Võttes arvesse, et seaduse muudatuse algataja seadis seletuskirjas ning seaduse muudatuste kujundamisel aluseks põhimõtte, et sotsiaalvajadusi rahastatakse kogutud maksudest, mitte maksude kogumatajätmisest, siis on arusaamatu riigi tulubaasi vähendamise põhjus ning maksuvabastuse piiramine. Tulubaasi vähendamisega vähendab riik oma võimalusi sotsiaalvajaduste rahuldamiseks ressursse eraldada ning samaaegselt piirates võimalike maksuvabastuste ulatust vähendab ka füüsilise isiku võimalusi seni maksuvabastuste suuremast ulatusest tulenevalt täiendavaid vahendeid oma sotsiaalvajaduste otsesse rahuldamisse suunata. Ehk siis seletuskirjast tulenevalt jääb paratamatult autorile mulje, et riik deklareerib, et sotsiaalvajaduste rahuldamine on riigi roll ning selle nimelt aktsepteeritakse ka täiendavate või suuremas ulatuses maksude kogumist, võttes ära üksikisikult need maksuvabastused, mis võimaldavad leibkonna või füüsilise isiku rahalisi vahendeid optimaalsemalt kasutada, kuid teisalt vähendab samaaegselt seda tulu, mille arvelt peaks justkui olema kompenseeritud üksikisikult maksuvabastuste piiramise tulemusena väiksemad rahalised vahendid sotsiaalvajaduste rahuldamiseks ning vähendab ka neid vahendeid, mille arvelt riik peaks neid teenuseid osutama. Ehk siis tegemist on maksuerisuste kõrvaldamisega teoreetilise tulevase

---

<sup>112</sup> Seletuskiri (viide 109), lk 5.

sotsiaalvajadusele vastava teenuse kujul, kuid selle teenuse osutamiseks on juba praeguses olukorras keeruline täiendavaid või kompenseerivaid vahendeid või tuluallikaid ette näha.

SA Poliitikauuringute Keskuse Praxis kohaselt<sup>113</sup> oleksid võimalikud arengud Eesti kodanikuühiskonna vajadusele vastamiseks maksuajendite ja -soodustuste protsendi suurendamine, annetamise lihtsustamine, tagastatava tulumaksu andmine ühendusele, mitte tagasi eraisikule, töö avalike huvide määratlemisega, vabatahtlikkusele seadusandlike raamistiku andmine jne. Praeguseks ajahetkeks sisse viidud muudatused räägivad pigem vastupidisest – maksusoodustuste piirmäär on alandatud, teadmata on, kuivõrd realistlik on võimalus seadusmuudatuseks selliselt, et tagastatav tulumaks antakse ühendustele, mitte eraisikutele ning võimalik ei ole tuvastada ka ühtegi senist muudatust, mis tegelikult annaks isikutele signaali, et riik soosib ning on valmis täiendavalt soodustama vabaihendustele ning teistele maksusoodustuse kriteeriumidele vastavatele asutustele tehtavaid eraõiguslikke panustamisi.

Autor on jõudnud järeldusele, et riigipoolsed maksumeedmed on alates uue tulumaksuseaduse jõustumisest 2000. aastal pigem piiranud maksusoodustuse kohaldamise võimalust ning vähendanud selle põhimõtteliste eesmärkide saavutamisse panustamist. Vähendades motivaatoreid ja maksuajendeid avalikes huvides ning heategevuslikult tegutsevate organisatsioonidesse panustamise osas ei ole silmas peetud kodanikuühiskonna vajadusi ning on antud signaal, et taolist tegevust ei väärtustata piisavalt, et võimaldada sellega seoses märgatavaid maksunduslikke eeliseid. Riigieelarvelises kontekstis võivad nimetatud muudatused omada vähest mõju, kuid nagu juba välja toodud, siis maksusoodustuste puhul ei ole fiskaaleesmärk peamine ning sellest lähtumine raskendab kodanikuühiskonnaga seotud ning maksuajenditest mõjutatud olukorda.

Tekkinud olukorra muutmiseks on kodanikuühendused ning riigiasutused mõtteid koondanud, et aidata omapoolsete ettepanekutega kujundada maksusoodustusi selliseks, millest oleks tegelikult organisatsioonidele kasu ning mis vastaksid nende vajadustele. Regionaalministri kiri<sup>114</sup> rahandusministrile annab märku ideelistest kokkulepetest, mis on saavutatud avaliku- ja kolmanda sektori osapoolte vahel seoses maksusoodustustega.

---

<sup>113</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 20), lk 35-36.

<sup>114</sup> Viide 57.

Kirjas on välja toodud üheksa erinevat taotlust, milleni on arutelude käigus jõutud:

1. Eemaldada TuMS § 11 lõige 2 punktist 2 nii heategevuslikkuse kui sihtrühma mõiste jättes sisse, et ühingu eesmärgiks ei ole majandustegevuse kaudu tulu saamine ja ühing pakub kaupa või teenust peamiselt tasuta või muud kasumit mittetaotleval viisil.
2. Võimaldada liikmemaksu eest liikmetele antavate soodustuste sõnaselge maksustamise välistamine liikmemaksu ulatuses tehtud soodustuselt.
3. Kustutada TuMS § 11 lõige 3 esimesest lausest sõna „toetatavasse“.
4. Eemaldada nimekirjast kustutamise alusena ettevõtlustuluga seotud 90% nõue ning sõnastada selle asemel TuMS § 11 lõige 4 punkt kolm „kes ei kasuta majandustegevuse tulemit avalikes huvides“.
5. Seada täiendav kriteerium TuMS § 11 lõige 4 punkt 9, mille kohaselt nimekirja mitteamarvamine aluseks on organisatsiooni tegutsemine vähem kui ühe kalendriaasta.
6. Tunnistada kehtetuks TuMS § 27 lõige 3, mis seab füüsilisele isikule annetuste ja kingituste mahaarvamise piirmäära.
7. Anda nimekirja kandmise menetlus täielikult Maksu- ja Tolliameti otsustada, et lihtsustada ja optimeerida protseduuride kulgemist.
8. Täiendada TuMS § 48 ja § 49 lõiget 4 selliselt, et vastuvõtukuludele kohaldatav maksuvabastus laieneks ka vabatahtlikele ning vabatahtlikele tehtavaid kulutusi ja väljamakseid ei loetaks erisoodustuseks.
9. Adresseerida arengukoostöö ja humanitaarabi maksustamise küsimusi.

Käesoleva tööga omavad puutepunkte ning on eelnevat käsitlust leidnud ettepanekud 1-8. Autor vaatleb tehtud ettepanekuid seni töös jõutud järelduste ning esitatud teooriatele tuginedes.

Esimese ettepanekuna on toodud nii heategevuslikkuse kui sihtrühma kriteeriumide eemaldamine. Autor leiab, et heategevuslikkus maksusoodustuse määrava alusena on iganud ja selle kustutamine on ka eelnevale käsitlusele tuginedes põhjendatud. Sihtgrupile tegevuste suunatuse eemaldamise taga on ilmselt püüdlus tagada ja kindlustada huvikaitseorganisatsioonide<sup>115</sup> maksusoodustuse laienemist, kuid muudetud sõnastus ei ole kõige õnnestunud. Organisatsioonide olemuslik tunnus on kasumi mittetaotlemine, st ei akumulereerita majandustegevuse tulemusena laekuvaid netosummasid asutajate või juhtorganite

---

<sup>115</sup> Huvikaitseorganisatsioonid, varem keelekasutuse kohaselt ka eestkosteorganisatsioonid, tegutsevad küll määratud sihtgrupi hüvanguks, kuid nende tegevused ei ole otseselt suunatud vastavale inimgrupile vaid pigem poliitikakujundajatele, kelle kaudu soovitakse mõjutada ja tagada sihtgrupi võimalikult soodne õiguslik reguleeritus. Autori märkus.

isiklikuks hüvanguks. Täiendavalt antud põhjendus juhib tähelepanu, et silmas on peetud majandustegevuse kaudu tulu teenimist kui eesmärki omaette, samas on teadaolevalt nii mittetulundusühingute seadusega kui sihtasutuste seadusega esitatud nõue, et põhitegevus ei või olla majandustegevuse kaudu tulu saamine ning tulu võib kasutada üksnes põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks. Ettepanek on selles osas kooskõlas üldise regulatsiooniga. Autori jaoks on siiski problemaatiline see, et muudatuse tulemusena on laiendatud sätet selliselt, et tasuta või muul kasumit mittetaotleval viisil hüviste pakkumine laieneb täielikult kõikidele organisatsiooniga tehinguid tegevatele osapooltele. Maksusoodustusega organisatsioonidele on otsesõnu välistatud osutatavate teenuste pealt kasumi kui kulude ja tulude positiivse vahe teenimine, sõltumata sellest, millistel eesmärkidel teenitud tulu kasutatakse. Nimelt ei ole taolisel juhul põhjendatud ka kolmandate isikute poolt maksusoodustusega ühingute töötajate kaasamise või teenuste tellimise eest taolise tehingu tavapärase turuhinna maksmine, lähtuda tuleks vaid organisatsiooni omahinnaarvestusest. Autor on eelnevalt selgitanud, et omahinnaga hüviste pakkumise kohustus võib omada organisatsiooni jätkusuutlikkusele pigem negatiivset mõju, kuna mõningase ettevõtlusega tegelemine võib anda organisatsioonile just need vahendid, mille abil oma põhitegevusi või halduskulusid rahastada. Täiendava märkusena tuleb välja tuua, et vaatamata heategevuslikkuse nõude kõrvaldamisele ei ole astunud märkimisväärseid samme maksusoodustuse põhimõtteliste aluste läbivaatamiseks või ümberhindamiseks. Seega ei saa täielikult nõustuda esitatud ettepaneku sõnastusega.

Teine ettepanek käsitleb organisatsioone, kus liikmetele on pandud liikmemaksukohustus ning organisatsioon pakub samas ka neile rahaliselt hinnatavaid soodustusi või hüviseid. Eelnevalt on käsitlemist leidnud liikmemaks kui teataval kujul tulevikus antavate hüviste eest ettemaks. Selles osas autor nõustub muudatusettepanekuna, tegu on loogiliselt kooskõlalise muudatusettepanekuga. Oluline on siiski suuta tagada, et maksuvabastusega antavad rahaliselt hinnatavad soodustused jäävad makstava liikmemaksu piiresse. Maksustamisele peaks kuuluma vaid täiendavad soodustused, need, mis ei ole enam proportsionaalsed või vastavad liikmete endi poolt tehtud rahaliselt hinnatava panusega.

Kolmas ettepanek on autori hinnangul pigem tehniline ning märkimisväärset muudatust kaasa ei too, sest ühingu kontekstis on selgelt eristatav liikmete ja sihtrühma mõiste. Sõna „toetatav“ on pigem kordav, ebavajalik.

Neljanda ettepaneku esialgne muutmisvajadus on mõistetav, sest 90% nõue ei ole kooskõlas mittetulundusühingute seaduses ja sihtasutuste seaduses toodud nõuetega. Samas ei pea autor tarvilikuks täiendada nimekirja mitteamumise aluseid määratlemata õigusmõistega – avalikes huvides tegutsemine. Selles, mida mõista avalikes huvides tegutsemise kriteeriumidele vastavana tulumaksusoodustuste kontekstis, on MTA andnud juhised, kuid see ei saa olla aluseks õigusselguse saavutamisele. Võttes arvesse, et ka analüüsid ja aruannetes on välja toodud<sup>116</sup>, et nimekirja arvamise puhul tekib ebakõlaline praktika ning alati ei ole tagatud, et sarnaseid organisatsioone ka sarnaselt koheldakse, on muudatuseettepanek pigem täiendavat ebaselgust ning riske kaasa toov. Senine tõlgendus majandustegevuse tulemi kasutamise osas on, et seda tuleb kasutada ühingu tegevuse eesmärkide elluviimiseks. Kõik ühingu eesmärkide elluviimiseks vajalikud tegevused (nt administreerimiskulud) ei ole otseselt avalikes huvides ning organisatsiooni ressursside kasutamise kitsendamine teiste seadustega võrreldes ei näi põhjendatud.

Viienda ettepaneku näol on taaskord tegemist täiendava kitsendava tingimuse – tegutsemine vähemalt ühe kalendriaasta kestel – sätestamise ettepanekuga. Juhul, kui nimetatud muudatus võetak vastu samaaegselt Maksu- ja Tolliametile nimekirja kinnitamise volituste andmisega, võib seda ehk pidada ka põhjendatuks<sup>117</sup> - sisuliselt on kehtiva regulatsiooni kohaselt organisatsioonid selleks ajaks, kui nende suhtes otsus langetatakse, juba teatava aja tegutsenud. Sisuliselt on aga ettepanekute esitajate poolt põhjendamata see, miks aastane tegutsemiskogemus peaks näitama avalduse esitaja soovi ja suutlikkust tegutseda vastavalt põhikirjas sätestatud tingimustele. Säte ei näe ette tegutsemise avalike huvide kriteeriumile vastavuse<sup>118</sup> hindamise võimalust, ei ole sisulise hindamisega selles osas, kui edukalt või tulemuslikult organisatsioon on ühe kalendriaasta jooksul tegutsenud. See on vaid tehniline kriteerium, mille täiendava sisustamise osas puudub Maksu- ja Tolliametil praeguse ettepaneku sõnastuse järgi ka alus.

Sisuliselt ei oma mõju ka ettepanek kustutada TuMS § 27 lõige 3, mille kohaselt on annetuste ja kingituste osas õigus maksustatavast tulust kuni 5% sama maksustamisperioodi tulust maha arvata. Nimetatud piirmäär rakendatakse selle summaarse tulu osas, millest on juba maha

---

<sup>116</sup> K. Mänd jt (koost) (viide 20), K. Mänd jt (koost) (viide 26).

<sup>117</sup> Maksusoodustuse nimekirja kandmise avalduse ning avalduse kohta otsuse tegemine on minimaalselt 5,5 kuud. Autori märkus.

<sup>118</sup> Ettepaneku esitaja on muudatuseettepanekut täiendavalt sisustanud selgituses, tuues välja, et üks kalendriaasta tegutsemist peab olema vastav avalikes huvides tegutsemise tunnustele, ei piisa vaid sellest, et organisatsioon on asutatud enam kui 1 kalendriaasta tagasi. Autori märkus.

arvatud TuMS 6. peatükis või §-des 23-26 lubatud kulud. Ning kõikide mahaarvamiste lõpliku ulatust reguleerib jätkuvalt TuMS § 28<sup>2</sup> lõige 1 (kuni 1920 eurot). Seega võib muudatusettepaneku tegelikku mõjuulatust pidada triviaalseks ning see ei tasakaalusta ära 2012. aastast jõustunud tulust tehtavate mahaarvamiste piirangu alandamist. Autori arvamus on, et füüsiline isik ei teadvusta üldiselt annetusega kaasnevate piirmäärade ulatust. Eeltäidetud tuludeklaratsioon, mida iga-aastaselt esitatakse, tähendab maksumaksjale tegelikult ka seda, et talle ei olegi oluline teada, milline on lubatav piirmäär mahaarvamiste osas, see arvutatakse tema eest automaatselt välja. Isegi kui tunnistada kehtetuks TuMS § 27 lõige 3, ei peegeldu selles sisuliselt vabäühendustele soodne poliitiline suunitlus.

Täielikult pooldab autor vabatahtlikesse puutuvat muudatusettepanekut. Oluline on muidugi sel juhul määratleda kas üldiselt või spetsiifiliselt, millised inimesed kuuluvad vabatahtlike hulka, kuid nende eristamine seotud isikute ringist ning nendele tehtavate kulude osas maksuvabastuse lubamine omab maksusoodustusega ühenduste kaasamispoliitikale ning üldisele käitumisele kõige otsesemat mõju. Nimetatud muudatusettepanek on murranguline samm selles suunas, et ületada seaduse lünk ning hõlbustada tulumaksukohustuse ulatuse määratlemist. Nimetatud muudatuse sisseviimine oleks esimene samm, et reguleerida selgelt ka noorsootöö seaduses ning võlaõigusseaduses sätestatud vabatahtlike suhtes

Eeltoodud hinnangud esitatud ettepanekule on lähtunud käesolevas töös käsitletud argumentidest ning mõttekäikudest. Teadmata päris täpselt seda, milliste kompromisside tulemusena konkreetses sõnastuses esitatud punktid loodi või milline oli sisuline ja olemuslik argumentatsioon nende taga, on neid keeruline analüüsida. Samas ei saa alahinnata nimetatud ettepanekute koostamise sisulist tähendust – avaliku- ja kolmanda sektori koostöö sobilike regulatsioonide kujundamisel ning reguleeritavate isikute vajaduste ja ootuste teadvustamine. Autori soovitus seadusandjale oleks kindlasti esitatud ettepanekud kriitilise pilguga üle vaadata, sest võib-olla jõutakse just siis ka maksusoodustuse põhimõttelise käsitluse ning oodatava ühiskondliku mõju teadvustamiseni. .

## KOKKUVÕTE

Maksusoodustused on ühed vähesed instrumendid, mis peegeldavad riigi tegelikku hoiakut ning sisulist valmisolekut teatud tüüpi organisatsioonide toetamiseks. Käesoleva töö on eesmärk oli maksusoodustuste aluspõhimõtete süsteemne käsitlemine andmaks kontekst Eestis kehtivate regulatsioonide kujundamisele ning võimaldamaks võrdlusmoment erinevate argumentatsioonidega.

Töö hüpoteesiks oli, et Eesti tulumaksusoodustuste regulatsioon loob ühingutele küll teatavad soodustingimused, kuid aitab vaid vähesel määral kaasa maksusoodustuste põhimõttelise eesmärgi saavutamisele. Töö erinevates osades käsitletud teooriate ning materjalide põhjal kogumina hinnates on näha, et kehtiv õigus omab küll maksusoodustuse normistikku, kuid tegelikult rakendatavate soodustuste ulatust ning kohaldatavust on läbi aja vaid kitsendatud, tuues põhjusliku seosena kaasa maksusoodustuste põhimõtteliste eesmärkide saavutamise võimalikkuse vähenemise. Arvestades, et maksusoodustuse subjektid ise saavad kasutada vaid selgelt piiritletud maksusoodustusi (stipendiumide maksmine, võõrustuskulud, tegevus ühingu eesmärkidel jt) ning pidevalt on kitsendatud on nimekirja kuuluda võivate isikute ringi ja maksusoodustuse kohaldamise ulatust, on autor jõudnud seisukohale, et nimetatud regulatsioon ei võimalda märkimisväärses ega piisavas ulatuses avaliku hüviste pakkumise ning altruistlike eesmärkide täitmisele kaasaaitamist.

Maksusoodustusi põhjendavate argumentidena on autor käsitlenud kolme peamist teooriat (heategevuslikkus, tegutsemine avalikes huvides ning ligipääsetavuse suurendamine), mille puhul heategevuslikkust ei ole mõistlik ja põhjendatud pidada peamiseks maksusoodustuse võimaldamise aluseks. Maksusoodustustega ühingutele on sageli altruistlik käitumine omane, kuid vaid läbi selle prisma eriregulatsiooni kohaldamisel lähtuda ei ole tänapäevases ühiskonnas enam mõistlik. Tugevamalt on esile kerkinud avalikes huvides tegutsemine kui maksusoodustuse alus. Avalikes huvides tegutsemise kui maksusoodustuse kriteeriumi puhul jätab autor teatava reservatsiooni, kuna määratlemata õigusmõiste jätab õhku kahtluse õiguskindluse tagamise ning ühetaolise kohtlemise osas. Ligipääsetavuse suurendamise teooria on teatav edasiarendus ja

täpsustus avalikes huvides tegutsemisest, millele on nii kriteeriumi kui mõõdikuna omistatav indikaatorite ning võrreldavuse kasutamine.

Läbi määratlemata õigusmõistete kui maksusoodustuste tingimuste valitseb õigusliku ebaselguse oht nimekirja arvamisel ning nimekirjast kustutamisel. Samuti on juba nimekirja kuuludes täpselt määratlemata seotud isikutega ning vabatahtlikke puudutava seaduse lünga küsimus. Mõlema väljatoodud asjaolu puhul on võimalik astuda seadusandja poolt samme regulatsiooni parandamiseks ning täpsustamiseks. Vabariigi Valitsuse tegevusprogramm näeb ette 2012. aastal nimetatud regulatsioonide analüüsimist ja hindamist, millele käesolev töö püüab omapoolselt anda täiendavat mõõdet ja vaatenurka maksusoodustuste üldiste põhimõtete käsitlemise kaudu.

Vabauhendustel ning kasumit mittetaotlevatel organisatsioonidel on oluline roll riigi kui terviku toimimises. Läbi ühiskondliku kaasamise ning initsiatiivi on võimalik koos maksuajenditega kujundada inimkäitumist ning üldiseid hoiakuid. Kolmas sektor ning maksusoodustusega organisatsioonid on suunatud kogukonna ning erinevate ühiskonnagruppide kaasamisele, et teadvustada ning aidata parandada sotsiaalseid probleeme või turutõrkeid. Riik ning erasektor ei pruugi omada vajalikke vahendeid või tahet kõikides eluvaldkondades hüviste osutamiseks, mistõttu maksusoodustustega ühendused saavad aidata vastava puudujäägi korvamise või kõrvaldamisega. Taoliste organisatsioonide tegevuste väärtustamine läbi maksuajendite ja -soodustuste ei ole oluline vaid nendele ühingutele endile, see aitab kujundada ka üldsuse suhtumist ning hoiakuid. Kõrvalejätud või ebasoodsamas olukorras olevate inimgruppidega ning hüviste pakkumisega tegelemine ei pruugi olla kõige kasumlikum tegevus eraettevõtetele, mistõttu neil võib puududa huvi selle vastu. Riigil seevastu on vaid piiratud hulk vahendeid erinevate eluvaldkondade reguleerimiseks ja rahastamiseks, seda tekkinud lünka vajaduste täitmisel saavad aidata täita just maksusoodustusega organisatsioonid.

Riik saab maksusoodustusi kasutada kujundamisfunktsiooni täitmise instrumendina. Loobudes teatavast ning ka seaduse muutmise eelnõude seletuskirjade põhjal vähesest osast tulumaksu laekumistel annab riik aktsepti ning põhimõttelise toetuse taoliste organisatsioonide tegutsemisele. Tagamaks, et maksusoodustuste kasutamine vastab tõepoolest kodanikuühiskonna edendamise ning avalike hüviste pakkumise eesmärkidele, on võimalik regulatsioone muuta selliselt, et ka maksusoodustuse saajad on suunatus eesmärgistatumalt ning läbimõeldumalt tegutsema. Sidudes maksusoodustused näiteks teatavale hüvisele ligipääsu suurendamisega on eelduslikult vaja teada seda, milline on esialgne hüvise kättesaadavus ning kuidas läbi aja on

maksusoodustusega organisatsiooni tegutsemine sellele kaasa aidanud. Edaspidi on võimalik maksusoodustuse kohaldamise osas teha seega otsuseid juhtumipõhiselt eesmärkide saavutamist ning tegelikku panust arvesse võttes, kõrvaldades võib-olla maksusoodustuse saamise tingimustega sisuliselt mittesobivad organisatsioonid.

Niisamuti nagu õiguslik reguleerimine peab olema läbimõeldud ning arvesse peab olema võetud mitmeid erinevaid asjaolusid ning avalduvaid mõjusid, tuleks ka maksusoodustuse kohaldamisel seada selgemad ootused ning täpsemad kriteeriumid. Taoline käitumine aitab kaasa õiguskindluse loomisele ning riiklike väärtushinnangute täpsemale määratlemisele. Sisulist kasu ei ole vaid formaalsest toetusavaldusest kui sisuliselt on regulatsioonide mõju ja ulatust vaid piiritletud. Juhul, kui ka seadusandja leiab, et antud kujul ei ole maksusoodustuste regulatsioon kõige asjakohasem, tuleks põhimõtteliselt analüüsida ning mõtestada soovtavad eesmärgid ning aluseks olevad põhimõtted.

Enamik Ameerika Ühendriikide tulumaksusoodustuse näiteid ja artikleid tuleneb haiglate kaasuste põhjalt ning sisuliselt on võimalik konkreetse tegevusvaldkonna argumente laiendada kõikidele tulumaksusoodustusega ühingute tegevuse ja olemuse põhjendamiseks. Toimumas on ka arutelud selle kohta, kas mitte ei oleks mõistlik üldisemalt lähtuda tegevusepõhisest soodustuste võimaldamisest, see tähendab, et ka TuMS-is toodud tulumaksusoodustust saavate ühingute nimekiri oleks ebaoluline, kuna soodustuse rakendumist tõendavad ühingud igakordselt kulu baasil. Samuti on tõusetunud erialases kirjanduses diskussioon juriidilise isiku vorminõuete asjakohasuse kohta seoses maksusoodustustega – kas maksusoodustuse kohaldamine peaks olema eesmärgipõhine või formaalsetest kaalutlustest lähtuv. Maksusoodustuste regulatsioon ei peaks olema vaid normitehniliste korrektuuride tegemine või pealiskaudsete muudatuste sisseviimine. Isegi juhul, kui maksusoodustuste analüüsi tulemusena leitakse, et olemasolev regulatsioon vajab põhjalikku ning põhimõttelist ümbermuutmist, seniste maksusoodustuste meetmete ärakaotamist, võib pikemas perspektiivis vastavast põhjendatud ning sisukast otsusest kasu olla.

Arvestades teadmispõhise ühiskonna arenemist ning vajadust dünaamilisema õiguse järele, tasub kaaluda nii maksusoodustuse kohaldamise formaalsete kui materiaalsete kriteeriumi ümberhindamist ning muutmist. Käsiteldava regulatsiooni osas ei ole suuremapõhjalisi muudatusi tõenäoliselt tehtus mõneti tulenevalt maksusoodustuse marginaalsest mõjust riigieelarvele kui ka kodanikuühiskonna kui koostööpartneri suhteliselt piiratud kompetentsist õigusloomes kaasalöömisel.

Tulumaksusoodustused ei pruugi omada riigieelarvele suurt mõju, kuid asjaosalistele isikutele võib ka maksuvabastuse piirmäära alandamise kujuneda märkimisväärseks muudatuseks. Kui kehtiv maksusoodustuste regulatsioon ei ole enam kasulik selle adressaatidele ning on ebaoluliseks muutunud seadusandjale endale, ei pruugi vaid marginaalsetest muudatustest piisata.

Autor leiab kokkuvõttes, et maksusoodustused vajavad põhimõttelist ülevaatamist ning maksusoodustusega organisatsioonide vajaduste sisulisemat hindamist ning tegelike situatsioonide (vabatahtlike kaasamine) arvessevõtmist. Ei saa öelda, et hetkel kehtiv regulatsioon ei soodustaks vastavate organisatsioonide tegutsemist, kuid maksusoodustuste ulatuse piiratuse tõttu ei saa seda pidada sisuliselt määravaks meetmeks ning seadusmuudatustest tulenevate tendentside põhjal ei saa seda pidada ka sotsiaalse käitumise mõjusaks suunamisvahendiks.

## **ABSTRACT**

### **An analysis of income tax incentives for non-profit organizations**

Estonian Income Tax Act (ITA) stipulates various tax incentives for non-profit organizations which fall under the criteria of article 11 of the act. Tax incentives may come in the form of tax deductions, exemptions or exclusions from tax liability. This paper gives an overview of tax exemptions for legal bodies and tax deductions for natural persons in accordance with article 11 of ITA. This thesis aims to give an outline of the general reasoning and the principles behind tax incentives for certain types of organizations while analyzing the suitability and appropriateness of Estonian regulation in achieving the the underlying goals for providing tax incentives.

Non-profit organizations, foundations and religious entities are provided special privileges under article 11 of ITA concerning income tax liability. To fill the criteria and apply for tax exempt status, an organization has to act in public interest and have a charitable character. Both of these standards are undefined legal concepts in Estonian legislation and hence it can be difficult to appraise with absolute certainty that an organization fulfills those requirements. Estonian Tax and Customs Board evaluates tax exempt status applications and has generated guidelines to help with the decision making process. Alas, those guidelines draw from the basis of a traditional understanding of public interest and charity, which consists of an organization doing charity work („relief of the poor“), providing services mostly for free or at net cost prices, not being involved in any (business) activities besides the ones set in the bylaws and the assumption that it gets a considerable amount of its funding from donations or gifts.

Charity was suitable as the main criterion for providing tax incentives up until it became clear that the world had changed enough that charities couldn't survive only on government subsidies or donations. To render the services expected from them and to ensure sustainability, organizations started adopting business models from companies and enterprises. Thus non-profits blurred a line in a way, to some degree got involved with business, while still keeping public benefit in mind and providing its target group with needed goods and services. The focus for providing tax incentives shifted from charity to providing services for public goods.

ITA still views both charitability and acting in public interest as the necessary terms for providing tax exempt status. The author has argued in the paper on behalf of removing undefined legal concepts as the criteria because of the legal uncertainty that ensues, eliminating charitability as a condition for tax exemptions and defining public benefit through the approach of enhancing access to generally accepted and needed goods. Unlike public interest or public benefit one can easily create objective benchmarks to assess an organizations' contribution to enhancing access to public goods. In that way decisions made regarding tax exempt status can become more transparent and predictable.

Estonian legislative bodies have amended the regulations applicable to tax exempt organizations throughout the years. With the exception of enabling donations and gifts to similar non-profit organizations of other European Economic Area countries to be considered tax exempt by the instruction of European Commission (since 2011), all amendments to the ITA regulation since 1999 have restricted the maximum amount allowed to deduct or have exempt from taxable income or have limited the range of organizations considered appropriate for tax exemptions. The previous Income Tax Act was in force throughout 1994-1999, during which time the legislator made amendments mostly in a way that broadened the applicability of tax incentive regulations. It is during the second ITA that the trend has been towards minimizing the impact and significance of tax exemptions from donations and gifts. The reason of providing tax exemptions to charities is mainly their contribution to providing goods that the government ought to supply or involving the community in public-benefit activities. The altruistic nature and operation of those organizations is recognized by the authorities usually via special treatment through legislative instruments.

Estonian recent trend has been a sign of downgrading that exempt status. In national strategic documents and development plans the state declares civic society and it's goals as something to value, alas actions speak louder than words. Limiting tax incentives inhibits tax exempt organizations from raising funds from private donors, lowers the publics willingness to help finance their activities. Civic society consists of advocacy organizations, member organizations and direct service and goods providers, which means that if a regulation is to support all of them, it would be reasonable to rather expand tax exempt regulations than limit it. The use and utility of tax exemptions can be a hint to the legislator, so far the explanatory notes drawn up for different

amendments have focused more on the risk and unmeasured probability of a decrease in overall tax income.

In addition to the discord between the evolution to current legislation and the inherent nature of tax incentives, this thesis observes the gap in the law that concerns volunteering. In spite of previous analysis and proposals made to the legislator by civic society representatives this area is still uncoordinated which can result in tax risk for the exempt organization. Tax regulations are a part of public law and have a great impact in a country's financial situation, thus it is incomprehensible why no action has been taken to improve the current status. In March 2012 it has been suggested by a working group that volunteer activities need regulating and that costs regarding volunteers should be clearly stated as tax exempt. This issue is more complex at the moment than it may seem, because volunteers haven't been defined in any acts so far. Including the concept of volunteer work to ITA would mean that it has to be defined first.

Income tax exemptions for scholarships paid by a tax exempt organization should also be amended. In 2011 a change in regulation came to force which expanded the definition of connected persons (ITA article 8) in a way that could include almost anybody who may have the same economic interests as the organization or who is involved with such a person. As it is against the law to provide tax exempt scholarships to connected persons of the organization, some attention needs to be directed to clarifying as to on what grounds may it be considered acceptable to award a scholarship to a volunteer or someone previously connected to the organization.

In addition this paper analyzed the relations and advantages of the members of an organization, concluding that the current legislation prohibits any kind of special treatment of them and subjecting the payments or benefits as tax liable. The issue here is that donors are the ones who gain the most from tax exempt status, implying that the regulations are aimed in support of donating or giving gifts to certain kind of organizations. The non-profit itself has very limited privileges – Estonia doesn't have business income tax, income is taxable at the moment when such payments are made which are not related to business activities. So even non-profits, who don't have tax exempt status, are treated equally with other legal entities.

It is generally accepted that non-profit organizations which are involved in charity and act in public interest should be awarded by the state through various tax incentives. The main goal

behind tax incentives as a whole is to provide support for civic society and to motivate a state's residents to be more involved in their local affairs. Tax incentives are meant to create a behavioral change and to reflect the core values of a society. While analyzing Estonia's legislative changes in the light of different theories in the field, it is difficult for the author to see the correlation between a state's actions considering tax exemption regulations and its underlying ideals and principles. The conclusion of this paper is that the state should consider the insignificant fiscal effect that tax exemptions cause and then analyze and possibly redefine the criteria and the extent of tax exemptions to non-profit organizations. It might be more beneficial to support non-profits unrelated business activities and direct tax incentives more to motivate an organizations innovativeness and self-sufficiency than to try to change the behavioural patterns of the rest of society.

## KASUTATUD KIRJANDUS

### Kasutatud kirjandus:

1. **Atkinson, R.** Theories of the Federal Income Tax Exemption for Charities: Thesis, Antithesis, and Syntheses. – Stetson Law Review, 1997-1998/27.
2. **Barbaro, S., Suedekum, J.** Voting on income tax exemptions. – Public Choice, 2009, nr 138.
3. **Brakman Reiser, D.** For-Profit Philanthropy. – Fordham Law Review, 2009/77, issue 5.
4. **Brody, E.** Agents without Principals: The Economic Convergence of the Nonprofit and For-Profit Organizational Forms. – New York Law School Law Review, 1995-1996/40.
5. **Bulkley, K.** Analysis of Nonprofit Organizations in Kazakhstan. – Oregon Review of International Law, 2001/3.
6. **Colombo, J. D.** The Failure of Community Benefit. – Health Matrix, 2005/15.
7. **Colombo, J. D.** The Role of Access in Charitable Tax Exemption. – Washington University Law Quarterly, 2004/82.
8. **Crimm, N. J.** An Explanation of the Federal Income Tax Exemption for Charitable Organizations: A Theory of Risk Compensation. – Florida Law Review, 1998/50.
9. Eesti õigekeelsussõnaraamat ÕS 2006. Eesti Keele Sihtasutus, Tallinn, 2006.
10. **Halperin, D.** Income Taxation of Mutual Nonprofits. – Tax Law Review, 2005-2006/59.
11. **Hansmann, H.B.** Nonprofit Organizations in Perspective. – Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 2000/29, nr 1.
12. **Hansmann, H.B.** The effect of tax exemption and other factors on the market share of nonprofit versus for-profit firms. – National Tax Journal, 1987/40.
13. **Hansmann, H.B.** The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation. – The Yale Law Journal, 1981/91, nr 1.
14. **Hansmann, H.B.** Unfair Competition and the Unrelated Business Income Tax. – Virginia Law Review, 1989/75, nr 3.
15. **Hill, F. R.** Targeting Exemption for Charitable Efficiency: Designing a Nondiversion Constraint. – SMU Law Review, 2003/56.

16. **Hines, J.R., Horwitz, J.R., Nichols, A.** The Attack on Nonprofit Status: A Charitable Assessment. – Michigan Law Review, 2010/108, issue 7.
17. **Huberg, M.** Mis imeloom on osaline kingitus? – Eesti Maksumaksjate Liit, Maksumaksja, 2008/5.
18. **Huberg, M., Uusorg, M., Kuusik, G., Lehis, L.** (koost). Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega: õigusaktide kogumik seisuga 1. aprill 2011. 3 kd., komm. Eesti Maksumaksjate Liit, Eesti Maksuteadlaste Selts, Advokaadibüroo Casus, 2011.
19. **Hyman, D. A.** The Conundrum of Charitability: Reassessing Tax Exemption for Hospitals. – American Journal of Law & Medicine, 1990/6.
20. **Lehis, L.** Maksu mõistest Eesti õiguskorras. – Juridica, 1998/9.
21. **Lehis, L.** Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus, 2000.
22. **Lehis, L.** Tulumaksusoodustused heategevusele. – Eesti Maksumaksjate Liit, Maksumaksja, 2006/4.
23. **Malani, A., Posner, E.A.** The case for for-profit charities. – Virginia Law Review, 2007/93, issue 8.
24. **Marrandi, H.** Meeleheitel tulumaksumuudatused. – Eesti Maksumaksjate Liit, Maksumaksja, 2009/9.
25. **Merusk, K.** Administratsiooni diskretsioon ja selle kohtulik kontroll. Tallinn: Juura, 1997.
26. **Pena, J., Reid, A.L.T.** A Call for Reform of the Operational Test for Unrelated Commercial Activity in Charities. – New York University Law Review, 2001/76.
27. **Rose-Ackerman, S.** Unfair Competition and Corporate Income Taxation. – Stanford Law Review, 1982/34, nr 5.
28. **Tammert, P.** Maksundus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele. Tallinn : Aimwell, 2005.
29. **Terra, B. J. M., Wattel, P. J.** Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006.
30. **Uustalu, E.** Kas heategevusel on piirid? ehk Välismaa mittetulundusühingute ebavõrdsest kohtlemisest Eestis. – Eesti Maksumaksjate Liit, Maksumaksja 2009/1.

### **Muud allikad**

31. Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liidu juhataja U. Kübar rahandusministrile J. Ligi. 10.09.2009. – Arvutivõrgus kättesaadav:  
[http://ngo.ee/sites/default/files/files/15\\_rahmin\\_1009.pdf](http://ngo.ee/sites/default/files/files/15_rahmin_1009.pdf) (02.04.2012).

32. Hyman, D.A., Sage, W.M. Subsidizing Health Care Providers Through The Tax Code: Status Or Conduct? Health Affairs. July 2006 25:no 4. – Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://content.healthaffairs.org/content/25/4/W312.full.html> (04.03.2012).
33. Mänd, K., jt (koost). Poliitikauuringute keskus Praxis. Väärrikaks ja õnnelikuks: annetamise analüüsid ja soovitusel. Tallinn, 2011. – Arvutivõrgus kättesaadav:  
[http://www.praxis.ee/index.php?eID=tx\\_mm\\_bccmsbase\\_zip&id=11726903554f8c0f4c695aa](http://www.praxis.ee/index.php?eID=tx_mm_bccmsbase_zip&id=11726903554f8c0f4c695aa) (04.03.2012).
34. Mänd, K., jt (koost). Protsent tulumaksust kodanikuühendustele. Lõppraport.. 2008, lk 8.  
[http://www.kysk.ee/sisu/10\\_3898226\\_Uuringuraport\\_8222Protsent\\_tulumaksust\\_kodanikuuhendustele8221\\_uuringu\\_teostaja\\_Poliitikauuringute\\_Keskus\\_PRAXIS.pdf](http://www.kysk.ee/sisu/10_3898226_Uuringuraport_8222Protsent_tulumaksust_kodanikuuhendustele8221_uuringu_teostaja_Poliitikauuringute_Keskus_PRAXIS.pdf) (04.03.2012).
35. Regionaalminister S. Kiisler rahandusministrile J. Ligi. Eesti, 19.03.2012. – Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://www.ngo.ee/sites/default/files/Tulumaksuseaduse%20parandusettepanekud.pdf> (02.04.2012).
36. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2011 edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2011. – Arvutivõrgus kättesaadav:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2011/report\\_2011\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf) (04.03.2012).
37. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus 723 SE II-1 seletuskiri. – Arvutivõrgust kättesaadav:  
[http://www.riigikogu.ee/?page=pub\\_file&op=emsplain&content\\_type=application/rtf&file\\_id=985718&file\\_name=Tulumaksu%20jt%20muutmise%20seletuskiri%20\(726\).rtf&file\\_size=557511&mnsensk=723+SE&fd=2011-04-13](http://www.riigikogu.ee/?page=pub_file&op=emsplain&content_type=application/rtf&file_id=985718&file_name=Tulumaksu%20jt%20muutmise%20seletuskiri%20(726).rtf&file_size=557511&mnsensk=723+SE&fd=2011-04-13) (28.02.2012).
38. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingu ja sihtasutuse avalikes huvides tegutsemine. Eesti Maksu- ja Tolliamet, 2007. – Arvutivõrgus kättesaadav:  
<http://www.emta.ee/index.php?id=14383> (28.02.2012).
39. Tulumaksuseaduse muutmise seadus 40 SE III seletuskiri. – Arvutivõrgust kättesaadav:  
[http://www.riigikogu.ee/?page=pub\\_file&op=emsplain&content\\_type=application/msword&file\\_id=1350604&file\\_name=\(41\)%20tulumaksuseaduse%20muutmise%20seletuskiri.doc&file\\_size=64000&mnsensk=40+SE&fd=2011-11-28](http://www.riigikogu.ee/?page=pub_file&op=emsplain&content_type=application/msword&file_id=1350604&file_name=(41)%20tulumaksuseaduse%20muutmise%20seletuskiri.doc&file_size=64000&mnsensk=40+SE&fd=2011-11-28) (28.02.2012).

40. Vabariigi tegevuse eetilised põhimõtted. Eesti Mittetulundusühenduste Ümarlaa Suurkogu, 7. aprill 2002. – Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.ngo.ee/eetikakoodeks> (25.03.2012).
41. Vutt, M. Vabatahtliku tegevuse õigusliku reguleerimise vajadused ja võimalused. Ekspertarvamus. Tartu, 2005. Lk 33. – Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.vabatahtlikud.ee/UserFiles/seadusandluse%20dokid/ekspertarvamus.pdf> (28.02.2012).
42. Vutt, M. Vabatahtliku tegevuse juriidiline keskkond Eestis – olevik ja tulevik. Tartu, 2003. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.vabatahtlikud.ee/UserFiles/seadusandluse%20dokid/jurkeskk.pdf> (28.02.2012).

### **Kasutatud normatiivmaterjal**

43. Eesti Vabariigi põhiseadus. – RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011, 2.
44. Euroopa Liidu leping ja Euroopa Liidu toimimise leping. – ELT C 83, 30, 2010/C 83/01.
45. „Kodanikuühiskonna arengukava 2011–2014” ja selle rakendusplaani aastateks 2011–2014 heakskiitmine. VVk 10.02.2011 nr 48. – RT III, 14.02.2011, 3.
46. Maksukorralduse seadus. – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 22.12.2011, 38.
47. Mittetulundusühingute seadus. – RT I 1996, 42, 811 ... RT I, 14.03.2011, 8.
48. Noorsootöö seadus. – RT I 2010, 44, 262.
49. Noorteühingu aastatoetuse taotlemise, eraldamise ja eraldamisest keeldumise tingimused ja kord. HTMm 03.11.2010 nr 66. – RT I, 08.11.2010, 13.
50. Sihtasutuste seadus. – RT I 1995, 92, 1604 ... RT I, 17.12.2010, 28.
51. Sotsiaalmaksuseadus. – RT I 2000, 102, 675 ... RT I, 04.02.2011, 6.
52. Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 28.12.2011, 63.
53. Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja. VVk 08.02.2000 nr 94 – RTL 2000, 21, 298 ... RT III, 21.12.2011, 11.
54. 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. VVm 22.12.2006 nr 279. – RT I 2006, 61, 464 ... RT I, 28.12.2010, 12.
55. United States Code, Title 26 - Internal Revenue Code. Arvutivõrgus: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> (28.02.2012).

56. „Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammi 2011–2015” kinnitamine. VVk 05.05.2011 nr 209. – RT III, 10.05.2011, 1.
57. Vabariigi Valitsuse 8. veebruari 2000. a korralduse nr 94-k „Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekiri” muutmine. VVk 27.06.2008 nr 299. – RTL 2008, 54, 752.
58. Õppe- ja teadustööks ning loominguliseks ja sporditegevuseks antavate stipendiumide tulumaksust vabastamise tingimused. VVm 20.06.2000 nr 196. – RT I 2000, 49, 312 ... RT I, 28.12.2010, 13.

### **Kasutatud kohtupraktika**

59. EKo 14.02.1995, C-279/93, *Finanzamt Köln - Altstadt v Roland Schumacker*.
60. EKo 12.05.1998, C-336/96, *R. Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*.
61. EKo 26.10.1999, C-294/97, *Eurowings Luftverkehrs AG v Finanzamt Dortmund-Unna*.
62. EKo 14.09.2006, C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer v Finanzamt München für Körperschaften*.
63. EKo 27.01.2009, C-318/07, *Hein Persche v Finanzamt Lüdenscheid*.
64. RKPJKo 3-4-1-5-05.
65. RKTK 3-2-1-53-03.