



## KOHTUOTSUS

Eesti Vabariigi nimel

Kohus	Tallinna Halduskohus
Kohtunik	Kadriann Ikkonen
Otsuse tegemise aeg ja koht	12. detsember 2011, Tallinn
Haldusasia number	3-11-2014
Haldusasi	<b>Sihtasutuse Arstide Täienduskoolituse Fond kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18.05.2011 otsuse nr 12.2-6/95-1 tühistamiseks</b>
Asja läbivaatamise viis	Kohtuistungil 30. novembril 2011
Menetlusosalised	Kaebuse esitaja: <b>Sihtasutus Arstide Täienduskoolituse Fond;</b> <i>Esindajad: v.adv. Roman Levin ja juh. liige Katrin Rehemaa.</i> Vastustaja: <b>Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus,</b> <i>Esindajad: Uku Tampere ja Terje Ludvi.</i>

### RESOLUTSIOON

1. Jätta kaebus rahuldamata;
2. Jätta menetlusosaliste menetluskulud nende endi kanda.
3. Saata kohtuotsuse ära kiri kaebuse esitajale ja vastustajale.

**Edasikaebamise kord** Otsuse peale on õigus 30 päeva jooksul kohtuotsuse kohtu kantselei kaudu teatavakstegemisest esitada apellatsioonkaebus vahetult Tallinna Ringkonnakohtule (HKMS § 28; § 31 lg 4).

### ASJAOLUD

1. Sihtasutuse Arstide Täienduskoolituse Fond (edaspidi ka sihtasutus või SA) asutajas MTÜ Eesti Arstide Liit 18.09.2001. Sihtasutus on kantud tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja alates 01.01.2002.
2. 20.12.2010 saatis PMTK sihtasutusele hoiatuse tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute ja sihtasutuste nimekirjast kustutamise kohta ning kohustas kõrvaldama puudused hiljemalt 15.01.2011. 17.01.2011 esitas sihtasutus kirjaliku vastuse hoiatusele ning

esitas oma vastuväited hoiatuses esitatud väidetele. 26.01.2011 saatis PMTK maksukorralduse osakonna revident sihtasutuse esindajale e-kirja, milles esitas seisukoha, et sihtasutuse põhikirjalises tegevuses puudub tulumaksuseaduse (TuMS) §-11 sätestatu mõistes avalikes huvides heategevuslik abivajajate toetamine.

**3.** 14.03.2011 andis PMTK otsuse nr 12.2-6/95, millega PMTK otsustas esitada Vabariigi Valitsusele ettepaneku kustutada sihtasutus mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirjast alates 01.07.2011. Otsuses on PMTK asunud seisukohale, et sihtasutuse tegevus ei vasta käesoleval ajal tulumaksuseaduse (TuMS) § 11 lõike 2 punktis 1 ja 2 sätestatud nõuetele ning esinevad lõike 4 punktis 4 ja 8 nimetatud asjaolud, mis välistab sihtasutuse jätkuvalt nimekirjas püsimise. 06.04.2011 esitas sihtasutus vaide PMTK otsuse nr 12.2-6/95 peale. 06.05.2011 vaideotsusega nr 6.1/185-2 rahuldab MTA sihtasutuse vaide, tunnistas Põhja maksu- ja tollikeskuse 14.03.2011 otsuse nr 12.2-6/95 kehtetuks ning saatis asja Põhja maksu- ja tollikeskusele uuesti otsustamiseks.

**4.** 18.05.2011 tegi PMTK otsuse nr 12.2-6/95-1, millega otsustas esitada ettepaneku kustutada sihtasutus mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirjast alates 01.07.2011. 21.06.2011 esitas sihtasutus vaide PMTK otsuse nr 12.2-6/95-1 peale. 14.07.2011 vaideotsusega nr 6-1/349-2 otsustas MTA jätta sihtasutuse vaide rahuldamata.

## **KAEBUSE PÕHJENDUSED JA TAOTLUSED**

**5.** Kaebaja palub 18.05.2011 otsus tühistada, kuna sihtasutus tegutseb avalikes huvides ja on heategevuslik. Oma eesmärkide saavutamiseks määrab SA stipendiume arstide ümberõppe ja täienduskoolituse toetamiseks; algatab Eesti meditsiinikultuuri arengu seisukohalt olulisi projekte ja osaleb nende finantseerimisel; tegutseb heategevuslikult, see tähendab, et pakub arstidele ja meditsiinitöötajatele kaupa või teenust peamiselt tasuta või muul kasumit mittetaotleval viisil või maksab neile toetust (lisa nr 2 - põhikirja punktid 6.1-6.3). Sihtasutuse eesmärgiks on seega laiemalt Eesti elanikele kvaliteetse ravi tagamine. Erialase täienduskoolitusega hoiavad arstid ennast kursis arstiteaduse arenguga, õpivad tundma ja omandavad uusi ravivõtteid. Seega tuleb arstide erialase täienduskoolituse toetamist pidada mitte ainult arstide, vaid ka patsientide huvides tegutsemiseks.

**6.** Täiendkoolitus on kohustuslik tulenevalt sotsiaalministri 15.12.2004 määruse nr 128 „Tervishoiuteenuse kvaliteedi tagamise nõuded” § 8 lõikest 2. Alates 2003 on sihtasutus maksnud stipendiume arstide erialaseks täienduskoolituseks 165 korral kogusummas ca 1,34 miljonit krooni (ca 85 339 eurot). Tegemist on ühiskonnale olulise tegevusega olukorras, kus riik on teinud täienduskoolituse arstidele kohustuslikuks, kuid riigipoolne toetus sisuliselt puudub.

**7.** Kuni 2010 detsembrini, st ligi 9 aasta vältel ei tõstatanud Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA) kordagi küsimusi seoses sihtasutuse tegevusega ning kuulumisega antud nimekirja. Sihtasutuse põhikirjaline tegevus ei ole seejuures nimetatud aastate jooksul muutunud. Võrreldes kehtiva tulumaksuseadusega sätestas täpselt samad nõuded sihtasutuste kohta TuMS § 11 lg 02.11.2007 kehtinud redaktsioon.

**8.** Sihtasutusele tehtud hoiatusest ei selgu, milliseid puuduseid kohustas PMTK hiljemalt 15.01.2011 kõrvaldama. Sihtasutuse 17.01.2011 vastuses tõstatatud küsimustele PMTK 26.01.2011 e-kirjas sisuliselt ei vastanud.

**9.** Sihtasutustele tehtavate annetuste ja väljamakstavate stipendiumite maksustamine tulumaksuga kutsub esile olukorra, kus annetajatel pole majanduslikult mõistlik edasisi annetusi teha, seega annetatavad summad vähenevad. Samuti tuleks stipendiumite väljamaksmisel tasuda tulumaksu, mis vähendaks stipendiumite suurust.

**10.** Kaevatavas otsuses sisuliselt puuduvad asjakohased põhjendused, vastustaja tehtud järeldused on meelevaldsed ning ei tulene tegelikest faktilistest asjaoludest. Otsus on motiveerimata ning ei vasta seega haldusaktile esitatud nõuetele. Lähtudes kaevatavas otsuses nimetatud õiguslikust alusest (TuMS § 11 lõike 2 punktis 1 ja 2 sätestatud nõuetele ning esinevad lõike 4 punktis 4 ja 8 nimetatud asjaolud) peaksid käesoleval juhul sihtasutuse nimekirjast kustutamiseks olema täidetud kõik eeltoodud sätetest tulenevad tingimused: sihtasutus tegutseb tegelikkuses erahuvides; sihtasutus tegutseb tegelikkuses kasumit taotleva viisil; sihtasutus tegutseb tegelikkuses asutaja või annetaja kauba või teenuse reklaamimise või sihtrühma kuuluva isiku kutsealase tegevuse või ettevõtluse soodustamisega; sihtasutus on tegelikkuses kutseorganisatsioon, ettevõtluse toetamise organisatsioon, ametiühing või poliitiline ühendus. Samas ei ole PMTK otsuses toonud välja ühtegi asjaolu ega tõendit, millest nähtuks sihtasutuse tegevuse mittevastavus TuMS § 11 lg 2 punktides 1 ja 2 sätestatud nõuetele või § 11 lg 4 punktides 4 ja 8 nimetatud asjaolu esinemine.

**11.** MTA asus 06.05.2011 vaideotsuses seisukohale, et 14.03.2011 otsuses ei ole välja toodud ühtegi tõendit ega asjaolu, millel tuginedes on PMTK asunud otsuses toodud seisukohtadele. Ka praegu kaevatavas otsuses puuduvad jätkuvalt asjakohased tõendid ja asjaolud.

**12.** PMTK definitsioon avalikes huvides tegutsemisele ei tulene ühestki õigusaktist. Otsuses puudub motiveeritud selgitus, mida tähendab PMTK tõlgendusel „märkimisväärse kasu toomine üldsusele tervikuna”. Teiseks, nagu eelnevalt selgitatud, hoiavad arstid erialase täienduskoolitusega ennast kursis arstiteaduse arenguga, õpivad tundma ja omandavad uusi tõendus põhiseid ravivõtteid. Arstide täiendkoolitamine toimub kogu Eesti ühiskonna huvides, mitte arstide erahuvides. AvTS § 5 lõike 2 kohaselt laienevad eraõiguslikule juriidilisele isikule ja füüsilisele isikule teabevaldaja kohustused, kui isik täidab seaduse, haldusakti või lepingu alusel avalikke ülesandeid, sealhulgas osutab haridus-, tervishoiu-, sotsiaal- või muid avalikke teenuseid, - teabe osas, mis puudutab nende ülesannete täitmist. Eeltoodust nähtub selgelt, et avaliku teenuse all peetakse muuhulgas silmas ka tervishoiuteenuse osutamist. Tervishoiuteenuse avalik olemus tuleneb ka põhiseaduse §-st 28. Hädaolukorra seaduse § 34 lõike 4 punktide 1 ja 2 kohaselt on statsionaarse eriarstiabi toimimine ja kiirabi toimimine elutähtsad teenused. Hädaolukorra seaduse § 37 lõikest 1 tuleneb, et elutähtsa teenuse osutamine on avaliku halduse ülesande täitmine. Eeltoodust nähtub selgelt, et seadusandja sooviks on olnud mõista tervishoiuteenuse osutamist avalike ülesannete täitmisenä.

**13.** Arusaamatu on, millisel õiguslikul alusel on vastustaja sisustanud heategevuse mõiste. TuMS § 11 lg 2 punkt 2 defineerib üheselt, mida seadusandja on pidanud silmas tingimusega „heategevuslik” – st pakub sihtrühmale, mille toetamine tuleneb tema põhikirjast, kaupa või teenust peamiselt tasuta või muul kasumit mittetaotleva viisil või maksab sihtrühma kuuluvatele isikutele toetust.

**14.** Otsusest ei ilmne, millisel alusel leiab PMTK, et sihtasutuse tegevuses väljenduvad kutseorganisatsiooni tunnused. Tõsiasi, et sihtasutuse asutajaks on ametiühing Eesti Arstide Liit (EAL), ei puutu käesoleval juhul asjasse. PMTK-le teadaolevalt ning tulenevalt tsiviilõiguse põhiprintsiipidest on sihtasutus eraõiguslik juriidiline isik, st iseseisev õigussubjekt, kes omab tsiviilõigusi- ja kohustusi. Stipendiumi saajate ring ei ole piiratud üksnes EAL liikmetega. Stipendiumit on õigus taotleda Eestis töötavatel arstidel. EAL-i ei kuulu kõik Eestis töötavad arstid. PMTK viide taotluse vormile on asjakohatu – viidatud andmed tuleb esitada juhul, kui taotluse esitab EAL liige, kuid see ei tõenda ega saagi tõendada, et EAL väline arst ei saaks taotlust esitada ega stipendiumi saada. Sihtasutus kinnitab, et EAL mittekuuluvad arstid on stipendiume taotlenud ning ka saanud. Kõikide konkursside kohta on avaldatud teade ajalehes Postimees ja EAL veebilehel.

15. Arusaamatuks jääb otsusest nähtuv viide ajakirja Eesti Arst väljaandjale Celsius Healthcare OÜ-le. Nimetatud ettevõtte on tõepoolest 2008. aastal teinud sihtasutusele annetuse. Asjaolu, et arstid-stipendiaadid peavad erialaajakirjas avaldama artikleid, ei ole mingil viisil vastuolus ei tulumaksuseaduse, määruse ega muude õigusaktidega.

## **VASTUSTAJA SEISUKOHT**

16. Vastustaja vaidleb kaebusele vastu ja palub jätta selle rahuldamata. SA on nimekirjas juba alates 01.01.2002 ehk ajast, mil nimekirja kandmisel ja nimekirjas püsimisel lähtuti kuni 01.01.2007.a kehtinud TuMS § 11 sätetest. TuMS § 11 lõikes 3 sätestatu kohaselt loeti sel ajal heategevuseks juba üksnes heategevuslikku hariduse, kultuuri, spordi, tervishoiu jms toetamist. TuMS §-s 11 sätestatud nõudeid nimekirja kandmise taotlemise ja nimekirjas püsimise kohta muutusid 01.01.2007 ning 01.01.2011. Alates 01.01.200 kantakse TuMS § 11 lõike 2 punktis 1 ja 2 sätestatu mõistes nimekirja ühing, kes tegutseb peamiselt avalikes huvides ja on heategevuslik.

17. TuMS § 11 lõikes 2 punktis 1 sätestatu mõistes tegutseb ühing peamiselt avalikes huvides siis, kui mittetulunduslik organisatsioon toob märkimisväärset kasu üldsusele tervikuna. Seega, avalikes huvides tegutsemine tähendab mingile avalikule hüvele kaasaaitamist. Avalik huvi omakorda on see, millest on huvitatud riigi kui kogukonna liikmed tervikuna. Huvi on avalik siis, kui see puudutab enamiku ühiskonnaliikmete heaolu või suuremate sotsiaalsete gruppide hüve. Siinkohal on võimalik tõstatada küsimus muuhulgas ka sellest, kas suurem avalik huvi on maksude laekumine või arstide täiendkoolitamine. Ehk siis TuMS § 11 lõike 2 punktis 2 sätestatud nõude mõistes tähendab avalikes huvides heategevuslik toetamine, et tegutsetakse ühiskonna kui terviku eesmärkide ja huvide täitmise ja riigi huvides, aidates neid ühiskonna sihtrühmi, kus sihtrühm on ühiskonna kui tervikuga võrreldes ebasoodsamas olukorras ja sihtrühmale erilise kasu toomine on ühiskonna jaoks märkimisväärselt väärtuslik. Teisisõnu kuuluvad vastustaja hinnangul nimekirja kantud sihtasutusele ja MTÜ-dele heategevuslikul eesmärgil tehtud kingitused ja annetused (andmed deklaratsioonil vorm INF 4) heategevusliku toetamisena edasiannetamisele põhikirjas märgitud sihtrühma kuuluvatele n.ö abivajajatele ehk teiste ühiskonna liikmetega võrreldes ebasoodsamas olukorras oleva(te)le sihtrühma(de)le.

18. TuMS § 11 lg 2 p 2 sätestatud heategevus on mõiste, mida tuleb sisustada konkreetseid asjaolusid arvesse võttes. Heategevuse mõiste sisustamisel tuleb lähtuda muuhulgas sihtrühmast, keda heategevuslikult toetada.

19. Kuigi kaebuse esitaja ei ole teinud tõsiseid etteheiteid maksuhalduri poolt läbi viidud menetlusele, peatub vastustaja alljärgnevalt põgusalt ühingutele hoiatuste tegemise menetluse teemal. Vabariigi Valitsuse määrusega nr 279 (edaspidi ka määrus) kinnitatud korra § 5 kohaselt (kuni 01.01.2011 kehtinud redaktsioon) saadeti nimekirjast kustutamiseks hoiatus § 5 lg 1 alusel, mille kohaselt vastustaja võib teha ühinguale kirjaliku hoiatuse nimekirjast kustutamise kohta, kui selgub, et ühingu tegevus ei vasta TuMS § 11 lõikes 2 sätestatud nimekirja kandmise nõuetele või kui ilmnevad sama paragrahvi lõikes 4 või 7 nimetatud asjaolud. Sama paragrahvi lg 2 kohaselt näitab maksuhaldur kustutamise põhjuse ja märgib õigusliku aluse ning määrab lõikes 1 nimetatud puuduste kõrvaldamiseks tähtaja. Määrusega kinnitatud kord sellele hoiatusele mingit muud menetlust ette ei näe ja tegelikult ei nõuta ka hoiatuse saanud ühingult vastust. Kui antud tähtaeg möödub ja otsuse koostamise ajal on kustutamise aluseks olevad asjaolud alles, ehk ühing on jätnud puudused kõrvaldamata (määruse § 5 p 3), siis maksuhaldur teeb nagu hoiatuses öeldud. Hoiatus ei ole seejuures haldusakt.

20. Kui ravimitootja esindaja Eestis maksab arstile kinni reisi, majutuse ja registreerimiskulud meditsiinialasele kongressile, või kui ta korraldab teaduslikke üritusi ravimeid väljakirjutanud isikutele, on tegemist kingitusega, mis kuulub maksustamisele TuMS § 49 kohaselt (juhised

<http://www.emta.ee/index.php?id=30476#4> . Antud juhul aga pääsetakse tulumaksu tasumisest selliselt, et ravimifirma, kes peaks muidu arstidele tehtud kingitustelt TuMS § 49 alusel maksuma tulumaksu, annetab nn koolitusega seotud kingituseks ettenähtud vahendid nimekirja kuuluvale maksusoodustusega sihtasutusele. Ilmselt sellisel eesmärgil ongi loodud arstide ametiühingu poolt vastav sihtasutus, kuhu ravimifirmade annetused jõuavad. Siit edasi saab sihtasutus, kes kuulub nimekirja, teha Vabariigi Valitsuse 20.06.2000. a määruse nr 196 kohaselt (väidetavalt avaliku konkursi alusel) stipendiumite taotluste vastuvõtmise ja jagada taotlejatele maksuvabased stipendiume. Seeläbi saabki ravimifirma võimaluse ravimiseaduses kingitusteks lubatud summad jagada arstidele maksuvabalt. Sisuliselt on tegemist maksude optimeerimisega ning juba ainuüksi seetõttu on vastustaja esindaja hinnangul kohatu rääkida heategevusest. See on üks vastustaja esindaja poolt püstitatud hüpotees ning vastustaja ei välista, et kaebuse esitajal on veel ka muid tegevusi. Taotlejad ei saa olla mitte kõik arstid, vaid need, kes kuuluvad ametiühingusse Eesti Arstide Liit, mis on kaebuse esitaja asutaja. Vastustaja märgib siinkohal, et ametiühingutel ei ole täna enam maksusoodustusi, mis neil varasemalt olid.

## **KOHTU PÕHJENDUSED**

**21.** Kohus, hinnanud poolte seisukohti ja väiteid ning nende kinnituseks esitatud tõendeid nende kogumis ja vastastikkuses seoses, leiab, et kaebus on põhjendamatu, tõendamata ja tuleb jätta rahuldamata. Menetlusosaliste menetluskulud tuleb jätta nende endi kanda. Kohtu põhjendused on järgmised.

**22.** Sihtasutusel on soov jääda jätkuvalt tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja, mille kinnitab vastavalt TuMS § 11 lg 1 pärast asjatundjate komisjonilt soovitusel küsimist Vabariigi Valitsus korraldusega. Sihtasutusele tehakse annetusi, enamuses ravimifirmadelt, ja sihtasutus maksab nendest annetustest arstidele stipendiume nende erialaseks enesetäienduseks. Enamasti on stipendiaadid sihtasutuse asutaja Eesti Arstide Liidu enda liikmed, kuid kaebaja sõnul vahel ka arstid, kes ei kuulu arstide liitu.

**23.** TuMS § 11 lg 2 annab ette kriteeriumid, mis peavad olema täidetud selleks, et ühing nimekirja arvataks. Nendeks on: 1) ühing tegutseb avalikes huvides; 2) ühing on heategevuslik, see tähendab pakub sihtrühmale, mille toetamine tuleneb tema põhikirjast, kaupa või teenust peamiselt tasuta või muul kasumit mittetaotleval viisil või maksab sihtrühma kuuluvatele isikutele toetust; 3) ühing ei jaga oma vara või tulu ega anna materiaalselt abi või rahaliselt hinnatavaid soodustusi oma asutajale, liikmele, juhtimis- või kontrollorgani liikmele (§ 9), temale annetusi teinud isikule või sellise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele ega nimetatud isikutega § 8 lõike 1 punktis 1 loetletud seotud isikutele; 4) ühingu lõpetamise korral antakse pärast võlausaldajate nõuete rahuldamist alles jäänud vara üle nimekirja kantud või lõikes 10 nimetatud ühingule või avalik-õiguslikule juriidilisele isikule; jõust. 5) ühingu halduskulud vastavad tema tegevuse iseloomule ja põhikirjalistele eesmärkidele; 6) ühingu töötajale ja juhtimis- või kontrollorgani liikmele (§ 9) makstav tasu ei ületa samasuguse töö eest ettevõtluses harilikult makstavat tasu. TuMS § 11 lõikes 3 sätestatu kohaselt loeti sel ajal heategevuseks ka heategevuslikku hariduse, kultuuri, spordi, tervishoiu jms toetamist. TuMS §-s 11 sätestatud nõudeid nimekirja kandmise taotlemise ja nimekirjas püsimise kohta muutusid 01.01.2007 ning 01.01.2011. Alates 01.01.2007 kantakse TuMS § 11 lõike 2 punktis 1 ja 2 sätestatu mõistes nimekirja ühing, kes tegutseb avalikes huvides ja on heategevuslik. Haldusorganil on õigus revideerida ühingu nimekirjas olemise õigustatust. Asjaolu, kui ühing on alates 2007 aastal kriteeriumite rangemaks muutumist (eelkõige heategevuse kriteeriumi näol) olnud siiski jätkuvalt nimekirjas, ei võta haldusorganilt õigust hinnata asjaolud üle 2011. aastal ja teha vajadusel siiski ettepanek ühingu nimekirjast kustutamiseks.

24. Käesolevas asjas on vaja tuvastada esiteks, kas sihtasutus tegutseb avalikes huvides tulumaksuseaduse (TuMS) § 11 mõttes. Teiseks on vaja tuvastada, kas ta tegutseb ka heategevuslikult. Määratlemist vajab ka asjaolu, kas sihtasutus on kutseorganisatsioon, kuna tulenevalt TuMS § 11 lg 4 punktist 4 ei kanta nimekirja muuhulgas ühingut, kes tegutseb sihtrühma kuuluva isiku kutsealase tegevuse või ettevõtluse soodustamisega; TuMS § 11 lg 4 punkti 8 kohaselt ei kanta nimekirja ühingut, kes on kutseorganisatsioon või ettevõtluse toetamise organisatsioon, ametiühing.

25. Seadusandja on jätnud TuMS § 11 tähenduses avalike huvide ja heategevuse mõiste haldusorgani määratleda. Siiski on üks pidepunkt esitatud: kui TuMS § 11 lg 4 p 8 kohaselt ei kanta nimekirja kutseorganisatsiooni, poliitilist ühingut, ettevõtlust edendavat organisatsiooni ja ametiühingut, siis, ehkki nende ühingute tegevuses võib leida teatud avalikust huvist kantud jooni, ei ole nad TuMS § 11 tähenduses avalikes huvides tegutsejad. Seega on TuMS § 11 mõttes avaliku huvi mõiste TuMS § 11 lg 4 p-ga 8 kitsendatud.

26. TuMS § 11 lg 2 sätestatud kriteeriumid on haldusorganile kohustuslikud: tuvastanud selle, et mingi kriteeriumi on kas täidetud või ei, ei saa haldusorgan kaalutusõiguse alusel leida, et ühing siiski nõutava asjaolu puudumise korras kas nimekirja kanda või asjaolu olemasolu korral nimekirjast välja jätta.

27. *Avalik huvi* ja *heategevus* on määratlemata õigusmõisted, st määratletavad peamiselt läbi konkreetse konteksti, kus nad esinevad. Iseäranis lai määratlemisvõimalusi võimaldab *avaliku huvi* mõiste. Haldusorgani volitused mõistete määratlemisel on siinkohal sisuliselt sarnased otsustusdiskretsiooni teostamisele: haldusorgan peab ratsionaalselt põhjendama, miks ta mõistet just nii on sisustanud, hoidudes seejuures võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumisest. Kohus saabki kontrollida seda, kas haldusorgani põhjendused on veenvad, kas on arvestatud kõikide oluliste asjaoludega ning ega ei ole rikutud võrdse kohtlemise ning õiguse muid üldpõhimõtteid (HKMS § 19 lg 6).

28. Kohtu hinnangul on haldusorgani põhjendused avalikes huvides tegutsemise määratlemisel vaidlustatud otsuses piisavalt põhjendatud, ratsionaalsed ja kontrollitavad. Kaebaja etteheide, et seejuures on tegutsetud omavoliliselt, kuna ühestki õigusaktist ei tulene *avaliku huvi* mõiste definitsiooni, ei ole siinkohal asjakohane. *Avaliku huvi* mõiste tunnuste loetelu on nii lai ja ka ajas muutuv, et selle ammendav defineerimine on võimatu. Kuivõrd aga seadusandja ei ole TuMS §-s 11 *avaliku huvi* määratlemisel juhtnööre andnud, ongi mõiste sisustamine haldusorgani pädevuses. Kohus märgib siinkohal, et tihti on lihtsam öelda, millist kategooriat määratlemata õigusmõiste ei hõlma, kui anda sellele mõistele ammendavat definitsiooni. Haldusorgan on siinkohal andnud omapoolse nägemuse *avaliku huvi* mõistest, selgitades hiljem, miks sihtasutuse tegevus sinna alla ei kuulu.

29. Kohtu hinnangul annaks pelgalt *avaliku huvi* mõiste määratlemise läbi soodusnimekirja arvamine liialt lai tõlgendamisvõimalusi. Seega on TuMS § 11 rakendusala piiritlemisel määravam hoopis heategevuse mõiste. Kahtlemata on väga laias tähenduses kogu üldsuse huvides igasuguste elualade teenusekvaliteedi paranemine. Nii peaks avalikust huvist kantuks lugema eelkõige riigivalitsemist, aga ka tervishoidu, haridust, ja üldse kõikvõimalikke inimestele hädavajalikke teenuseid, olgu selleks siis veevärk, ühistransport, teedeehitus või muu säärane. Teiseks on kogu nn kolmas sektor (erinevad kasu mittetaotlevad ühingud) riigi korralduses tähtsal kohal ja osutab sisuliselt riigivõimule kaasabi, tegeledes reeglina mingite huvigruppide elu- või tegutsemisjärje edendamise, mis on lõppkokkuvõttes kasulik kogu ühiskonnale. Ilmselgelt ei ole aga TuMS § 11 mõttes avaliku huvi määratlus nii lai, kuna vastasel juhul peaksid vastavasse soodusnimekirja kuuluma praktiliselt kõik mittetulundusühingud ja sihtasutused, kes ei ole otsesõnu poliitilised ühendused või kutseorganisatsioonid. Oma legaaldefiniitsioonist tulenevalt

juba ei saa sihtasutus ega mittetulundusühing olla kasu taotlev organisatsioon. Kohus leiab, et kuna avaliku huvi mõiste on vastavalt vajadusele määratletav kas laialt või kitsamalt, ei ole võimalik vastustajale ette heita kitsama määratluse eelistamist, nagu vastustaja seda kaevatud otsuses põhjendanud on. Mõiste määratlemine TuMS § 11 kontekstis on vastustaja pädevuses ja kuna vastustaja on argumendid põhjalikult ja veenvalt esitanud, oligi vastustaja pädevuses käsitleda avalikku huvi siin kitsamas tähenduses.

**30.** Kohus leiab, et vastustaja ei ole rikkunud ka võrdse kohtlemise põhimõtet, mis nähtub kohtule esitatud asjatundjate komisjoni 22.02.2011 koosoleku protokollist. Nimetatud protokoll kohaselt on jäetud nimekirja kandmata, tehtud ettepanek nimekirjast kustutamiseks või tehtud hoiatus nimekirjast kustutamise kohta sihtasutustele ja MTÜ-dele, kes tegelevad nii kultuuri, puuetega inimeste toetamisega, erinevate kutseorganisatsioonid ja kõikvõimalikud ühiskonnaelu edendavad organisatsioonid. Kahtlemata on nad kõik laiemas mõttes ühiskonnaelu edendavad ja riik kahtlemata soosib nende tegevust, kuid sellegipoolest ei ole nad heategevusega tegelevad TuMS § 11 mõttes, kuna reeglina saavad nende tegevusest tulu nende endi liikmed või nendega seotud isikud.

**31.** Seega, kuna soodusnimekirjas püsimiseks on vaja, et ühing oleks heategevuslik, annab see mõiste antud vaidluses palju konkreetsemaid pidepunkte. TuMS § 11 lg 1 p 2 annab siin kriteeriumiks, et ühing on heategevuslik kui ta pakub sihtrühmale, mille toetamine tuleneb tema põhikirjast, kaupa või teenust peamiselt tasuta või muul kasumit mittetaotleval viisil või maksab sihtrühma kuuluvatele isikutele toetust. Vastustaja on selgitanud, et nimekirja kandmise eesmärgiks on toetada isikutegruppe, kellel puudub riigi toetus või on see vähene. Kuna aga tervishoiuteenused on valdavas osas riigi poolt rahastatud, ei saa juba selle määratluse tõttu arste sellist toetust vajavateks pidada. *Heategevuslik* – see tähendab kohtu hinnangul vabatahtlikku tegevust teiste inimeste heaolu parandamiseks. Need teised isikud on kohtu hinnangul heategijaga võrreldes mõnevõrra nõrgemas positsioonis, mistõttu nad vajavad kaitset või vähemalt abi, mida heategija oma parema heaolu tõttu neile võimaldada saab. Enda positsioonikaaslaste abistamist ei saa pidada heategevuseks. Näiteks kui Eesti Arstide Liit teeks oma liikmetele kingitusi, ei oleks tegemist heategevusega. Oluline on ka see, et isik, kellele heategevuse raames teatud hüve antakse, ei ole kohustatud mingiks vastusoorituseks, vastasel juhul tekiks nõ lepinguline sponsorlussuhe. Käesoleval juhul aga pidid stipendiumi saanud arstid tegema selle eest teatud vastusooritusi, nt avaldama oma välisreisi kohta kokkuvõtliku artikli Eesti Arstide Liidu ajakirjas.

**32.** Kohtu hinnangul on maksuhaldur jõudnud ka põhjendatult järeldusele, et sisuliselt on SA Arstide Täiendkoolituse Fondi näol tegemist kutseorganisatsiooniga, mis aga on TuMS § 11 lg 4 p 8 kohaselt nimekirja kantavast sihtrühmast välistatud. Sihtasutusest kasusaajaks on Eestis tegutsevad arstid ja sihtasutuse asutaja on Eesti Arstide Liit. Asjaolu, et stipendiaatideks võivad olla ka arstid, kes ei kuulu Eesti Arstide Liitu, ei ole siinkohal määrav, kuna vaidlust ei ole selles, et edendatakse Eesti arstide erialaseid teadmisi. Seega on tegemist organisatsiooniga, mis edendab konkreetse elukutse esindajate kutseoskusi. Kutseorganisatsioone võib olla samal erialal ka mitu ja seetõttu on kohtu hinnangul arstide puhul kutseorganisatsioonideks nii Eesti Arstide Liit kui ka SA Arstide täiendkoolituse Fond.

**33.** Kahtlemata on sihtasutuse tegevus arstidele vajalik ja ühiskonnas tunnustatud, mis veel ei tähenda, et neile peaks saama teha annetusi tulumaksuvabalt. Vaidlusalusest soodusnimekirjast kustutamine sai osaks väga paljudele riigi seisukohast vajalikele ühingutele, nagu on näha 22.02.2011 asjatundjate koosoleku protokollist. Teatud hetkel soodustuste adressaatide nimekirja kärpimist esmalt seadusemuudatuse ja hiljem seda rakendama asumisega ei tule võtta riigi silmis ebasoosingusse langemisega, vaid nn majanduslanguse aastatel on erinevatest

maksusoodustustest jäänud ilma või on neid vähendatud väga paljudel ühiskonnaliikmetel. 2011 aastal on võrreldes näiteks 2005 aastaga oluliselt vähem kõikvõimalikke maksusoodustusi. See on riigi poliitiline otsustus ja kui seejuures ei rikuta haldusmenetluse üldpõhimõtteid, õiguspärase ootuse ja võrdse kohtlemise põhimõtet, ei ole kohtul põhjust tehtud otsustusi õigusvastaseks lugeda.

**34.** Kaebaja on heitnud ette, et ta ei saanud aru, milliseid puudusi ta maksuhalduri hoiatuse peale kõrvaldama oleks pidanud. Kohus märgib, et puudused võivad olla kas kõrvaldatavad või kõrvaldamatud. Vabariigi Valitsuse määruse nr 279 § 5 lõike 1 kohaselt tuleb igal juhul saata ühingule enne nende soodusnimekirjast kustutamist hoiatus, milles antakse võimalus puuduste kõrvaldamiseks. Vastustaja on 20.12.2010 hoiatuses seda ka teinud, ent kohtu hinnangul ei ole käesoleval juhul puudused olemuslikult üldse kõrvaldatavad. Kui kaebaja ei liigitu tulumaksusoodustust saavate heategevusorganisatsioonide hulka, ei ole seda võimalik ka antud juhul tähtjaks kõrvaldada. Ehk siis saab hoiatust võtta lihtsalt kui omapoolsete seisukohtade andmise õigust ühingule, kus saaks selgitada, miks nende arvates nad siiski nimekirja jääma peaks.

**35.** Kaebaja viitas sellele, et tulenevalt sotsiaalministri 15.12.2004 määruse nr 128 „Tervishoiuteenuse kvaliteedi tagamise nõuded” § 8 lõikest 2 on tervishoiuteenuse osutaja kohustatud tagama tervishoiutöötajate arendamiseks ja pädevuse tõstmiseks tervishoiutöötajate igaaastase koolitamise. Tervishoiuteenuse osutaja koostab tervishoiutöötajate koolitusplaani iga kalendriaasta kohta. Koolitusplaanis peab tervishoiuteenuse osutaja tagama igale tervishoiutöötajale erialase koolituse vähemalt 60 tunni ulatuses. Nimetatud kohustus on tervishoiuteenuse osutajatele tõepoolest pandud, kuid asjaolu, et nad võib-olla ei suuda seda täita, ei pane iseenesest sihtasutusele mingit kohustust täita seda kohustust haiglate, polikliinikute jm tervishoiuteenuse osutajate eest. Seega ei tulene siit maksuhaldurile kohustust tagada sihtasutusele TuMS § 11 rakendusala vastaselt tulumaksuvabade annetuste saamine. Tervishoiutöötajate koolitamise seonduvad probleemid on vaja lahendada teiste vahendustega ja kui 60 tunni ulatuses koolituse saamine aastas ei ole rahalistel põhjustel võimalik, tuleb teha sotsiaalministrile ettepanek määruse § 8 lg 2 muutmiseks või kehtetuks tunnistamiseks.

**36.** Kokkuvõtlikult on vaidlustatud otsus õiguspärane: see on piisavalt põhjendatud, olulised asjaolud on arvesse võetud ja selle tühistamises puudub alus.

**37.** HKMS § 92 lg 1 kohaselt kannab menetluskulud pool, kelle kahjuks otsus tehti. Kaebuse rahuldamata jätmisega on otsus tehtud kaebuse esitaja kahjuks. Kuivõrd vastustaja ei ole taotlenud enda kasuks menetluskulude väljamõistmist, jäävad kummagi poole menetluskulud poole enda kanda.

Kadriann Ikkonen  
kohtunik