



RIIGIKOHUS

HALDUSKOLLEEGIUM

KOHTUOTSUS

Eesti Vabariigi nimel

| | |
|-----------------------------------|--|
| Kohtuasja number | 3-3-1-10-15 |
| Otsuse kuupäev | 7. mai 2015 |
| Kohtukoosseis | Eesistuja Ivo Pilving, liikmed Tõnu Anton ja Indrek Koolmeister |
| Kohtuasi | SA Arstide Täienduskoolituse Fond kaebus Vabariigi Valitsuse 27. juuni 2013. a korralduse nr 304 osaliseks tühistamiseks Tallinna Ringkonnakohtu 31. oktoobri 2014. a otsus haldusasjas nr 3-13-1666 |
| Vaidlustatud kohtulahend | Tallinna Ringkonnakohtu 31. oktoobri 2014. a otsus haldusasjas nr 3-13-1666 |
| Menetluse alus Riigikohtus | SA Arstide Täienduskoolituse Fond kassatsioonkaebus |
| Asja läbivaatamine | Kirjalik menetlus |

RESOLUTSIOON

1. Rahuldada SA Arstide Täienduskoolituse Fond kassatsioonkaebus.
2. Tühistada Tallinna Halduskohtu 9. juuni 2014. a otsus ja Tallinna Ringkonnakohtu 31. oktoobri 2014. a otsus kohtuasjas nr 3-13-1666.
3. Teha uus otsus, millega rahuldada kaebus ja tühistada Vabariigi Valitsuse 27. juuni 2013. a korralduse nr 304 punkt 1.3.46.
4. Mõista Vabariigi Valitsuselt SA Arstide Täienduskoolituse Fond kasuks välja kantud menetluskulud 550 eurot.
5. Tagastada kautsjon.

ASJAOLUD JA MENETLUSE KÄIK

1. MTÜ Eesti Arstide Liit (EAL) asutas 18. septembril 2001 SA Arstide Täienduskoolituse Fond. Sihtasutus oli kantud tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja alates 1. jaanuarist 2002.

2. **Maksu- ja Tolliameti** (MTA) Põhja maksu- ja tollikeskus otsustas 18. mai 2011. a **otsusega nr 12.2-6/95-1** esitada ettepaneku SA Arstide Täienduskoolituse Fond mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirjast kustutamiseks alates 1. juulist 2011. Otsuse põhjendused olid järgmised.

2.1. Sihtasutuse tegevus ei vasta tulumaksuseaduse (TuMS) § 11 lg 2 p-s 1 sätestatud nõudele, sest sihtasutus ei tegutse avalikes huvides, vaid selle tegevuse eesmärgiks on arstide erialase täienduskoolituse arendamine ja arstide erialase ümberõppe toetamine, mis põhikirja kohaselt avaldub stipendiumide määramises arstide ümberõppe ja täienduskoolituse toetamiseks.

2.2. Ühe kutseala esindajate erialakoolituste ja ümberõppe toetamine ei ole heategevus, mistõttu puudub sihtasutusel heategevuslikku toetamist vajav sihtrühm TuMS § 11 lg 2 p 2 tähenduses.

2.3. Sihtasutuse tegevus on seotud arstide kui kitsalt piiritletud sihtrühma kutsealase tegevusega, mis väljendub nende kutseoskuste parandamiseks (üंबरõpe ja erialakoolitused) stipendiumide eraldamises, mis on vastuolus TuMS § 11 lg 4 p-s 4 sätestatuga.

2.4. Sihtasutuse põhikirjast nähtub, et selle on kinnitanud sihtasutuse asutaja EAL, millest võib järeldada, et sihtasutus tegutseb asutaja kontrolli all. Äriregistri teabesüsteemi andmeil on sihtasutus kutseorganisatsioon, mille asutajaks on ametiühinguna tegutsev EAL, kelle põhikirjalisteks eesmärkideks on arstide töö- ja kutsealaste, majanduslike ja sotsiaalsete õiguste ja huvide esindamine ning kaitsmine. Sihtasutuse põhikirja kohaselt on kogu tegevus seotud ühe kutse – arstide – toetamisega. Seega ilmnevad TuMS § 11 lg 4 p-s 8 nimetatud asjaolud, mistõttu ei saa sihtasutus nimekirja kuuluda.

2.5. Sihtasutus kuulutas välja stipendiumikonkursi arstide erialaseks täienduskoolituseks 2011. aasta teisel poolaastal. Taotleja täidetavale taotluse vormile tuleb kanda ka andmed selle kohta, millise EAL piirkondliku liidu koosseisu stipendiumi saaja kuulub. Sellest võib järeldada, et stipendiumi taotlejate ring on piiratud ametiühingu liikmetega, mis kinnitab asjaolu, et sihtasutus tegutseb piiratud hulga isikute huvides. Kuivõrd stipendiumide arvu määrab sihtasutuse nõukogu, stipendiaadid on kohustatud läbitud koolituse kohta avaldama erialast teavet sisaldava artikli Celsius Healthcare OÜ välja antavas ajakirjas Eesti Arst ning Celsius Healthcare OÜ on üheks sihtasutuse toetajaks, on maksuhaldur veendunud, et stipendiume ei määrata avaliku konkursi alusel, vaid asutaja ja annetajate kehtestatud reeglite kohaselt.

MTA jättis 14. juuli 2011. a vaideotsusega nr 6-1/349-2 SA Arstide Täienduskoolituse Fond vaide rahuldamata.

3. SA Arstide Täienduskoolituse Fond esitas 16. augustil 2011 Tallinna Halduskohtule **kaebuse** MTA otsuse tühistamiseks. Tallinna Halduskohus jättis 12. detsembri 2011. a otsusega SA Arstide Täienduskoolituse Fond kaebuse rahuldamata. Tallinna Ringkonnakohus jättis 12. juuni 2012. a otsusega SA Arstide Täienduskoolituse Fond apellatsioonkaebuse rahuldamata ja halduskohtu otsuse muutmata. Riigikohtu halduskolleegium muutis 10. jaanuari 2013. a otsusega kohtuasjas nr 3-3-1-70-12 ringkonnakohtu otsuse põhjendusi. Riigikohus leidis, et vaidlustatud MTA otsus ei saa rikkuda SA Arstide Täienduskoolituse Fond õigusi ning jättis esitatud kaebuse kaebeõiguse puudumise tõttu rahuldamata.

4. Vabariigi Valitsus kustutas **27. juuni 2013. a korralduse nr 304** "Vabariigi Valitsuse 8. veebruari 2000. a korralduse nr 94-k "Tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja" muutmine ning nimekirja mittekantavate mittetulundusühingute ja sihtasutuste loetelu" (edaspidi korraldus nr 304) punktiga 1.3.46 SA Arstide Täienduskoolituse Fond nimekirjast TuMS § 11 lg 2 punktidele 1 ja 2 mittevastavuse tõttu, lg 4 punktide 4 ja 8 ning lg 7 punktide 1 ja 2 alusel, toetudes MTA 18. mai 2011. a otsusele nr 12.2.-6/95-1. Korralduse eelnõu seletuskirjas märgiti, et sihtasutuse eesmärk on arstide üंबरõppeks ja täienduskoolituseks stipendiumide eraldamine ravimifirma toetuste arvel. Tegeletakse arstide töö- ja kutsealase tegevuse toetamisega, ühingul on kutseühingu tunnused ja sihtasutus tegutseb ametiühingu kontrolli all, kes on ka asutaja. Ühing tegeleb arstidele kutsealaste soodustuste andmisega. Ühing on kutseorganisatsioon.

5. SA Arstide Täienduskoolituse Fond esitas 5. augustil 2013 Tallinna Halduskohtule **kaebuse** korralduse nr 304 tühistamiseks osas, millega kustutati kaebaja tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirjast. Kaebuse seisukohad on järgmised.

5.1. Korraldus nr 304 on motiveerimata ning korralduse seletuskirjas esitatud väited kaebaja kohta paljasõnalised ning suures osas alusetud.

5.2. Asjaolu, et sihtasutuse on asutanud EAL (Eesti arstide õigusi ja huve esindav ametiühing), ei oma nimekirjast kustutamise seisukohast mingit õiguslikku tähendust.

5.3. Seletuskirja väited selle kohta, et sihtasutusel on kutseühingu tunnused ning sihtasutus on kutseorganisatsioon, jäävad arusaamatuks. Ühtegi faktilist asjaolu ei ole nimetatud väidete tõendamiseks esitatud, sh puudub teave selle kohta, mida vastustaja arvates pidada kutseühingu tunnusteks.

5.4. Samuti pole selge, mida peetakse silmas väitega, et sihtasutus tegeleb arstide kutsealase soodustamisega. Otsuses puudub motiveeritud selgitus, mida tähendab MTA tõlgenduses märkimisväärse kasu toomine üldsusele tervikuna. Erialase täienduskoolitusega hoiavad arstid ennast kursis arstiteaduse arenguga ning õpivad tundma ja omandavad uusi tõenduspõhiseid ravivõtteid. Arstide täienduskoolitamine toimub kogu Eesti ühiskonna huvides, mitte arstide erahuvides.

5.5. Kaebaja tegevus arstide täienduskoolituse toetamisel on täies kooskõlas TuMS § 11 lg 2 punktis 2 sätestatud heategevuslikkuse tingimusega. Arstidele makstakse stipendiume, millega toetatakse nende täienduskoolitamist, sh rahvusvaheliste erialaorganisatsioonide korraldatavatel konverentsidel ja kursustel. Sihtasutuse tegevus on vajalik olukorras, kus arstidel on kohustus osaleda täienduskoolitustel, samas riigi rahaline toetus sisuliselt puudub ning selle kohustuse täitmine on jäetud arstide enda mureks.

5.6. Asjaolu, et sihtasutuse üheks tegevuseks on Eesti arstidele stipendiumide määramine ja maksmine, ei ole vastuolus TuMS § 11 lg 4 punktis 4 sätestatuga. Tegemist on seadusliku ning sihtasutuse põhikirjast lähtuva tegevusega, millega viiakse ellu sihtasutuse eesmärged.

5.7. Jääb arusaamatuks, mida peab MTA silmas väitega, et kaebaja tegutseb asutaja kontrolli all. Sihtasutuste seaduse § 16 järgi on sihtasutuse organiteks juhatus ja nõukogu, kes juhivad ja kontrollivad sihtasutuse tegevust vastavalt oma pädevusele. Juhul, kui MTA soovib rõhutada asjaolu, et asutajal on võimalik määrata nõukogu või juhatuse liikmeid, siis see on täiesti seaduslik regulatsioon, mis ei ole vastuolus tulumaksuseaduse sätetega.

5.8. Ebaõige on väide, et stipendiume saavad taotleda üksnes EAL liikmed. Stipendiumit on õigus taotleda Eestis töötavatel arstidel. EAL on vabatahtlikkuse alusel toimiv ametiühing, mitte sundorganisatsioon: EAL-i ei kuulu kõik Eestis töötavad arstid. MTA viide taotluse vormile on asjakohatu – viidatud andmed tuleb esitada juhul, kui taotluse esitab EAL liige, kuid see ei tõenda ega saagi tõendada, et arst, kes ei kuulu EAL-i, ei saaks taotlust esitada ega stipendiumi saada. EAL-i mittekuuluvad arstid on stipendiume taotlenud ning ka saanud.

5.9. Sihtasutuse informatsioon avalike konkursside kohta ilmub EAL veebilehel, samuti on kõikide konkursside kohta avaldatud teade ajalehes Postimees. Puudub kohustus säilitada veebilehel informatsiooni juba toimunud konkursside kohta. Asjaolu, et stipendiumide määramiseks on välja töötatud reglement, on see siis fikseeritud põhikirjas või muus dokumendis, ei välista kuidagi avaliku konkursi korraldamist. Sihtasutus on korraldanud stipendiumide määramiseks avalikud konkursid. Ka juhul, kui sihtasutus oleks hüpoteetiliselt eksinud määruises esitatud nõuete vastu, ei anna see õiguslikku alust nimekirjast kustutamise otsustamiseks. Vabariigi Valitsuse määruises on kindlaks määratud üksnes nõuded, millele peab stipendium vastama tulumaksust vabastamiseks. Sihtasutus ei ole määruises esitatud nõudeid rikkunud. Asjaolu, et arstid-stipendiaadid peavad erialajakirjas avaldama artikleid, ei ole mingil viisil vastuolus ei tulumaksuseaduse, määruise ega muude õigusaktidega.

6. Vabariigi Valitsus vaidles **kirjalikus vastuses** kaebusele vastu ja palus selle jätta rahuldamata. Vastustaja seisukohad olid järgmised.

6.1. Haldusmenetluse seaduse (HMS) § 56 lg 1 sätestab, et kirjalik haldusakt ja soodustava haldusakti andmisest keeldumine peab olema kirjalikult põhjendatud ning haldusakti põhjendus esitatakse haldusaktis või menetlusosalisele kättesaadavas dokumendis, millele on haldusaktis viidatud. Kõiki otsuse aluseks olevaid faktilisi asjaolusid ei ole muutmise korralduses küll lähemalt seletatud, ent iga ühingu puhul, kes jäeti nimekirja kandmata, on viidatud MTA otsusele, milles need asjaolud on

kajastatud. Samuti on asjakohased faktilised asjaolud kokkuvõtlikult ära toodud muutmise korralduse seletuskirjas. Seega on korraldusest nähtavad nii kustutamise õiguslik alus kui ka viide otsusele, millest on leitav faktiline motivatsioon.

6.2. Seadusandja on TuMS §-s 11 sätestatud avaliku huvi mõistet kitsendanud TuMS § 11 lg 4 punktiga 8, mille kohaselt ei kanta nimekirja kutseorganisatsiooni, poliitilist ühingut, ettevõtlust edendavat organisatsiooni ja ametiühingut, hoolimata sellest, et needki ühingud võivad tegutseda avalikes huvides. Riigikogus 31. mail 2006 vastu võetud ja 1. jaanuaril 2007 jõustunud tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja kohaselt tegutseb ühing avalikes huvides, kui tema eesmärgid on seotud eeskätt ühiskonna üldiste huvidega, mitte aga liikmete üksikhuvidega. Sellise tegevuse põhitunnus on tegutsemine ühiskonna heaks tervikuna või aidates neid ühiskonna väiksemaid rühmi, kes ei suuda ise toime tulla. Viimati mainitud juhul väljendubki avalik huvi kindla isikuterühma toetamises.

6.3. Kuivõrd seadusandja ei ole TuMS §-s 11 avaliku huvi määratlemiseks juhtnööre andnud, on mõiste sisustamine haldusorgani pädevuses. Kuna avaliku huvi mõiste on määratletav kas laialt või kitsamalt, ei saa haldusorganile ette heita kitsama määratluse eelistamist. MTA on oma otsuses piisavalt põhjendanud avalikes huvides tegutsemise määratlust, põhjendused on ratsionaalsed ja kontrollitavad ning argumentatsioon on jälgitav ja arusaadav.

6.4. Heategevuse juures on oluline see, et isik, kellele heategevuse raames teatud hüve antakse, ei ole kohustatud mingiks vastusoorituseks, kuna vastasel juhul tekib abi andja ja abi saaja vahel n-ö lepinguline sponsorsuhe. Praegusel juhul aga pidid stipendiumi saanud arstid tegema stipendiumi saamise eest vastusoorituse ehk avaldama oma välisreisi kohta kokkuvõtliku artikli Eesti Arstide Liidu ajakirjas. Seetõttu ei saa kaebaja tegevust käsitada heategevusena.

6.5. SA Arstide Täienduskoolituse Fond on kutseorganisatsioon, mis ei kuulu TuMS § 11 lg 4 p 8 kohaselt nimekirja kantavasse sihtrühma. Sihtasutuse kasusaajaiks on Eestis tegutsevad arstid ja sihtasutuse asutaja on Eesti Arstide Liit. Vaidlust ei ole selle üle, et sihtasutus edendab Eesti arstide erialateadmisi ehk tegemist on organisatsiooniga, mis edendab konkreetse elukutse esindajate kutseoskusi, ehk kutseorganisatsiooniga. Kutseorganisatsiooni mõiste sisustamisel ei saa lähtuda pelgalt formaalsest määratlusest ning maksusoodustuse andmine ei ole põhjendatud olukorras, kus kutseorganisatsioon loob sihtasutuse vaid selleks, et kõnealust maksusoodustust saada.

6.6. Stipendiumi statuudis on tõesti mainitud, et toetust võivad taotleda kõik Eesti arstid, samas tuleb taotlejal märkida taotluses ka see, kas ta on EAL liige. Kuna stipendiumi taotlusi rahuldab EAL nõukogu kaalutusotsuse alusel, ei ole vastustajal võimalik kontrollida, kas EAL arvestab stipendiumi määramisel EAL liikmelisust või mitte.

7. Tallinna Halduskohus jättis 9. juuni 2014. a otsusega SA Arstide Täienduskoolituse Fond kaebuse rahuldamata. Halduskohtu seisukohad olid järgmised.

7.1. Korralduses nr 304 on märgitud haldusakti andmise õiguslik alus ning viidatud MTA 18. mai 2011. a otsusele nr 12.2.-6/95-1, milles on toodud kaebaja tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirjast kustutamise põhjendused ja kaalutlused. Kaebajale on viidatud MTA otsus olnud kättesaadav ja kaebaja on selle otsuse haldusasjas nr 3-11-2014 kohtulikult vaidlustanud. Seega vastab kaevatav korraldus HMS § 56 lg-tes 1, 2 ja 3 sätestatud nõuetele.

7.2. Praeguses haldusasjas ei ole vaidlust selle üle, et kaebaja põhikirja punktide 5.1, 5.2 ja 6.1 kohaselt on kaebaja eesmärgiks arstide erialase täienduskoolituse arendamine ja arstide erialase ümberõppe toetamine selleks arstidele stipendiumide määramise teel. Kaebaja on ka kohtule esitanud kaebuses eeltoodut kinnitanud. Seega on tegemist olukorraga, kus kaebaja tegeleb sihtrühma kuuluvate isikute (arstide) kutsealase tegevuse soodustamisega ning vaidlustatud korralduses viidatud MTA 18. mai 2011. a otsuses nr 12.2.-6/95-1 on põhjendatult leitud, et see on vastuolus TuMS § 11 lg 4 punktiga 4.

7.3. Praeguses haldusasjas ei ole vaidlustatud ka seda, et sihtasutuse asutaja on EAL, kes äriregistri teabesüsteemi andmetel on registreeritud ametiühinguna ja kelle põhikirjalisteks eesmärkideks on arstide töö- ja kutsealaste, majanduslike ja sotsiaalsete õiguste ja huvide esindamine ning kaitsmine. Äriregistri teabesüsteemi andmetel on kaebaja kutseorganisatsioon, kelle tegevusalaks on arstide erialase täienduskoolituse arendamine, arstide erialase ümberõppe toetamine ja meditsiinikultuuri edendamine. Seega on õige ka MTA 18. mai 2011. a otsuses nr 12.2.-6/95-1 märgitu, et sihtasutuse põhikirja kohaselt on kogu tegevus seotud ühe kutse – arstide – esindajatega. Tallinna Ringkonnakohtus on kohtuotsuses haldusasjas nr 3-11-2014 (p 14) leidnud, et kutseorganisatsiooni mõiste sisustamisel ei saa lähtuda pelgalt formaalsest määratlusest ning maksusoodustuse andmine ei ole põhjendatud olukorras, kus kutseorganisatsioon loob sihtasutuse vaid selleks, et kõnealust maksusoodustust saada. Maksuhaldur on põhjendatult jõudnud järeldusele, et ilmnevad TuMS § 11 lg 4 punktis 8 nimetatud asjaolud.

7.4. Kuigi arstide erialase täienduskoolituse ja ümberõppe tulemusena saavad tervishoiuteenuse kvaliteedi eeldatavast paranemisest kasu ka patsiendid, tegutseb sihtasutus siiski vahetult konkreetse isikuterühma, arstide, huvides ega tegutse avalikes huvides TuMS § 11 tähenduses. Nõustuda tuleb MTA käsitlusega, et arstid, kelle erialakoolituse ja erialast ümberõpet kaebaja toetab, on sihtrühm, kes muu ühiskonna kui tervikuga võrreldes ei ole ebasoodsamas olukorras, mis on aga üheks nimekirja kandmise eelduseks.

8. SA Arstide Täienduskoolituse Fond palub **apellatsioonkaebuses** halduskohtu otsuse tühistada ja teha asjas uus otsus, millega tema kaebus rahuldada. Apellandi seisukohad on järgmised.

8.1. Kohus on rikkunud halduskohtumenetluse seadustiku (HKMS) § 157 lõikes 1 ja § 158 lõikes 1 ning lõikes 3 sätestatud nõudeid. Kohtuotsust on ebapiisavalt põhjendatud. Kohus on jätnud sisuliselt analüüsimata, kas sihtasutus tegutseb avalikes huvides ning kas ta on heategevuslik TuMS § 11 mõttes.

8.2. Tegelikusele vastab, et sihtasutuse on asutanud EAL. Samas ei selgu, millist õiguslikku tähendust see asjaolu nimekirjast kustutamise seisukohast omab.

8.3. Seletuskirja väited selle kohta, et sihtasutusel on kutseühingu tunnused ning sihtasutus on kutseorganisatsioon, jäävad arusaamatuks, kuna ühtegi faktilist asjaolu nimetatud väidete tõendamiseks esitatud ei ole. Sihtasutus on iseseisev eraõiguslik juriidiline isik ning asjaolu, et stipendiume makstakse konkreetse elukutse esindajatele (arstidele), ei muuda sihtasutust kutseorganisatsiooniks.

8.4. Korralduse eelnõu ja seletuskirja koostamisel on võetud aluseks MTA otsus ning kopeeritud sealt MTA väiteid. Nii vaidlustatud korralduses kui ka seletuskirjas puudub igasugune teave selle kohta, kas ning mil viisil on Vabariigi Valitsus MTA väiteid kontrollinud ja analüüsinud, st puudub informatsioon selle kohta, kas ja kuidas on Vabariigi Valitsus täitnud oma kohustust kontrollida maksuhalduri ettepanekut ning anda oma kaalutusõiguse piires hinnang sellele, kas isik jätta nimekirja või mitte. Ei piisa üksnes viitest maksuhalduri otsusele (ettepanekule), arvestades eriti asjaoluga, et seda otsust eraldi vaidlustada sisuliselt ei saa. Seega on Vabariigi Valitsus korralduse nr 304 andmisel oluliselt rikkunud kaalutusreegleid.

8.5. Alusetu ja põhjendamata on halduskohtu seisukoht, mille kohaselt sihtasutuse tegevus on vastuolus TuMS § 11 lg 4 p-s 4 ja § 11 lg 2 p-s 1 sätestatuga, sest arstide erialase täienduskoolituse toetamine on sisuliselt patsientide huvides tegutsemine (avalik huvi) ning stipendiumide määramine ja maksmine on sihtasutuse põhikirjaline tegevus, mida TuMS ei keela.

8.6. Sihtasutuse tegevus on täielikult kooskõlas TuMS § 11 lg 2 p-s 2 sätestatuga, sest arstidele makstakse stipendiume, millega toetatakse nende täienduskoolitamist, sh rahvusvaheliste erialaorganisatsioonide korraldavatel konverentsidel ja kursustel. Maksuhaldur ja halduskohtus on oma heategevuslikkuse tõlgendustes põhjendamatult kitsendanud seaduses sätestatud heategevuslikkuse määratlust.

9. Tallinna Ringkonnakohus jättis 31. oktoobri 2014. a otsusega apellatsioonkaebuse rahuldamata ja halduskohtu otsuse muutmata. Ringkonnakohtu põhjendused on järgmised.

9.1. TuMS ei sisalda avalikes huvides tegutsemise legaaldefiniitsiooni. TuMS § 11 lg-s 4 on loetletud konkreetsed juhud (keelunormid), mille seadusandja on sätestanud maksusoodustust välistavana, andes seeläbi haldusorganile avaliku huvi ja heategevuslikkuse sisustamiseks igal konkreetsel juhul seaduslikud raamid.

9.2. Korralduses nr 304 on märgitud ühingu nimekirjast kustutamise alusena nii asjaolu, et kaebaja on ühing, kes tegeleb sihtrühma kuuluvate isikute kutsealase tegevuse soodustamisega (TuMS § 11 lg 4 p 4), kui ka asjaolu, et kaebaja on kutseorganisatsioon (TuMS § 11 lg 4 p 8). Asjas ei ole vaidlust selle üle, et SA Arstide Täienduskoolituse Fond tegevuse sihtrühmaks TuMS § 11 lg 2 p 2 ja lg 4 p 4 tähenduses on arstid. See tuleneb nii fondi nimest kui ka sihtasutuse põhikirja p-s 5 (tl 16) sätestatud ühingu eesmärkidest. Vaidlust ei ole ka selle üle, et ühingu peamisteks eesmärkideks on arstide erialase täienduskoolituse arendamine (põhikirja p 5.1) ning arstide erialase ümberõppe toetamine (põhikirja p 5.2). Mõlemad tegevused on käsitatavad kutsealase tegevuse soodustamisena TuMS § 11 lg 4 p 4 mõttes. Kaebaja on kohtumenetluses, samuti kirjas Vabariigi Valitsusele (tl 32) väitnud, et fond aitab koolitada Eesti arste, võimaldades neil täienduskoolituse kaudu tõsta erialast kvalifikatsiooni, st kaebaja on ise kinnitanud, et ta tegeleb sihtrühma kuuluvate isikute kutsealase tegevuse soodustamisega.

9.3. Kaebaja ei ole kutseorganisatsioon formaalses mõttes, kuna sihtasutusel juriidilise vormina ei ole liikmeid, vaid sihtasutus luuakse vara valitsemise ja kasutamise eesmärgil. Seetõttu ei ole kohane kaebaja nimekirjast kustutamise alusena viidata TuMS § 11 lg 4 p-le 8.

9.4. TuMS § 11 lg-s 4 sätestatud keelunormide eesmärgiks on olnud vältida maksusoodustuse laienemist ühingutele, kelle tegevus on suunatud üksnes või valdavas osas oma liikmetele. Sellisel põhjendusel on seadusandja tulumaksusoodustuse saajate hulgast välistanud 1. jaanuaril 2007 jõustunud seadusemuudatusega kutseorganisatsioonid, ettevõtluse toetamise organisatsioonid, ametiühingud ning poliitilised ühendused. TuMS § 11 lg-t 4 tõlgendades tuleb tulumaksusoodustuste saajate hulgast välistada ka ühingud, kus maksusoodustust taotleva ühingu asutaja liikmeskond kattub valdavas osas sihtrühmaga, kellele ühingu tegevus on suunatud, arvestades muu hulgas asjaolu, et seadus välistab selgesõnaliselt maksusoodustuse laiendamise maksusoodustust taotleva ühingu asutajale.

9.5. Ringkonnakohus on 12. juuni 2012. a otsuses haldusasjas nr 3-11-2014 leidnud, et SA Arstide Täienduskoolituse Fond on loodud vahetult EAL kui kutseorganisatsiooni teenindamiseks ning tegutseb sama sihtgrupi ning samade eesmärkide huvides (p 14). Selles otsuses märkis ringkonnakohus, et maksusoodustuse andmine ei ole põhjendatud olukorras, kus kutseorganisatsioon loob sihtasutuse vaid selleks, et maksusoodustust saada (p 14).

9.6. Ringkonnakohus ei vastusta kaebaja väidet, et arstide kvalifikatsiooni tõstmisest nende koolitamise kaudu võidavad lõppastmes nii patsiendid kui ka Eesti ühiskond tervikuna, kuid oluline on silmas pidada, et seadusandja on kutsetegevusega seonduvad soodustused TuMS-s välistanud ning seda kõigi kutsealade puhul ühtviisi. Vastustaja on õigesti kohaldanud TuMS § 11 lg 4 p-st 4 tulenevat keelunormi, mille alusel kustutati kaebaja tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirjast.

9.7. Halduskohus on õigesti leidnud, et vastustaja ei ole rikkunud kaebaja taotluse menetlemisel haldusmenetluse põhimõtteid. HMS § 56 lg 1 kohaselt on lubatud haldusakti põhjenduste esitamine ka menetlusosalisele kättesaadavas dokumendis, millele on haldusaktis viidatud.

MENETLUSOSALISTE PÕHJENDUSED

10. SA Arstide Täienduskoolituse Fond palub **kassatsioonkaebuses** halduskohtu ja ringkonnakohtu otsused tühistada ja saata asi uueks arutamiseks ringkonnakohtule. Kassaatori seisukohad on järgmised.

10.1. Ringkonnakohus rikkus menetlusnorme, kui jättis põhjendamatult arvestamata sihtasutuse seisukohad ja väited TuMS § 11 lg 2 p-s 1 sätestatud avalikes huvides tegutsemise nõude kohta ning TuMS § 11 lg 2 p-s 2 sätestatud heategevuslikkuse mõiste kohta. Põhjendatud ei ole ringkonnakohtu seisukoht, mille kohaselt ei ole nimetatud sätteid vaja analüüsida.

10.2. Ringkonnakohus on jätnud põhjendamatult tähelepanuta sihtasutuse väite, mille kohaselt peab Vabariigi Valitsuse vaidlustatud korraldusest nähtuma, kas valitsus on maksuhalduri ettepanekut kontrollinud ning millised järeldused milliste argumentide alusel on ettepanekust tehtud. Korralduse eelnõu seletuskirjas puuduvad piisavad ja asjakohased selgitused sihtasutuse nimekirjast kustutamise põhjendamiseks. Samuti puudub nii vaidlustatud korralduses kui ka seletuskirjas igasugune teave selle kohta, kas ning mil viisil on valitsus maksuhalduri väiteid kontrollinud ja analüüsinud. Kassaatori hinnangul ei piisa üksnes viitest maksuhalduri otsusele (ettepanekule), arvestades eriti asjaoluga, et seda otsust eraldi vaidlustada sisuliselt ei saa.

10.3. Juhul, kui haldusorgan ei teosta kaalutlusõigust, on lähtunud sobimatutest või ebaõigetest kaalutlustest või jätnud mõne olulise asjaolu tähelepanuta, võib olla tegemist olulise kaalutlusveaga. Kaalutlusveaga tehtud õigusakt on õigusvastane (HMS § 54).

KOLLEGIUMI SEISUKOHT

11. TuMS § 11 määrab kindlaks tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja koostamise tingimused ja korra. TuMS § 11 lg 1 kohaselt (vaidlustatud haldusakti andmise ajal kehtinud redaktsioonis) kinnitab tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja pärast asjatundjate komisjonilt soovitude küsimist Vabariigi Valitsus korraldusega. TuMS § 11 lõiked 2 ja 3 sätestavad tingimused, millele peab vastama nimekirja kandmist taotlev ühing või sihtasutus. TuMS § 11 lõigetes 4–6 on loetletud nimekirja kandmist välistavad asjaolud. TuMS § 11 lõikes 7 on loetletud alused, millal Vabariigi Valitsusel on õigus ühing või sihtasutus nimekirjast kustutada. TuMS § 11 lg 8 kohaselt kehtestab Vabariigi Valitsus määrusega nimekirja koostamise korra ja selleks esitatavate dokumentide loetelu, ühingu nimekirja kandmise ja sealt kustutamise korra ning asjatundjate komisjoni moodustamise korra, selle töökorralduse ning komisjoni liikmete nimetamise ja tagasikutsumise korra. TuMS § 11 lg 9 kehtestab nimekirja kandmise taotluse esitamise tähtajad. TuMS § 11 lg 10 sätestab, et muus Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigis asutatud ühingu käsitatakse tulumaksusoodustusega ühinguna, kui on tõendatud, et ta vastab lõikes 2 sätestatud tingimustele ning ei esine lõike 4 punktides 1, 3–5, 7 ja 8 nimetatud asjaolusid.

12. TuMS § 11 ei täpsusta, millised maksusoodustused kaasnevad nimekirja kandmisega. Need tulenevad teistest tulumaksuseaduse sätetest.

TuMS § 27 lg 1 ja § 49 lg 2 annavad piiratud ulatuses maksuvabastuse nimekirja kantud ühingule tehtud annetustele.

TuMS § 19 lg 3 p 5 alusel välja antud Vabariigi Valitsuse 20. juuni 2000. a määruse nr 196 "Õppe- ja teadustööks ning loominguks ja sporditegevuseks antavate stipendiumide tulumaksust vabastamise tingimused" § 3 p 3 kohaselt on tulumaksust vabastatud stipendium, mida maksab TuMS § 11 lõikes 1 nimetatud nimekirja kantud mittetulundusühing, sihtasutus või usuline ühendus isikule, kes ei ole selle asutaja, liige, ühingu seotud isik ega temale annetusi teinud isik või sellise isiku asutaja, liige või seotud isik. Määruse § 4 seab maksuvabastusele järgmised tingimused: stipendiumi maksmine on ühingu põhikirjaline tegevus ning stipendiumide taotlemine ja määramine toimub avaliku konkursi alusel.

TuMS § 49 lg 4 kohaselt ei maksustata tulumaksuga nimekirja kantud ühingu väljamakseid seoses külaliste või äripartnerite toitlustamise, majutamise, transpordi või kultuurilise teenindamisega.

TuMS § 49 lg 6 loetleb mitmeid muid väljamakseid ja soodustusi, millelt nimekirja kantud ühing ei pea maksma tulumaksu (annetused teistele nimekirja kantud ühingutele, füüsilisele isikule toimetulekuks osutatud materiaalne abi, noortelaagris osalejale või spordivõistlusel osalejale kingitud meened, reklaamkingitused).

Kolleegiumi hinnangul tuleb TuMS § 11 tõlgendamisel arvestada ka sellega, millised on nimekirja kandmise või nimekirjast kustutamise maksuõiguslikud tagajärjed. Stipendiumi maksmise korral tuleb muu hulgas tähelepanu pöörata asjaolule, et nimekirjast kustutamise tagajärjel muutuvad tulumaksuga maksustatavaks nii äriühingute poolt sihtasutusele tehtavad annetused kui ka nende annetuste arvel makstavad stipendiumid. Kui äriühing maksaks stipendiumi või toetust otse füüsilisele isikule (nt hüvitaks täienduskoolituse kulud), siis tekiks tulumaksukohustus vaid ühe korra.

13. Kolleegium nõustub halduskohtu ja ringkonnakohtu seisukohaga, et Vabariigi Valitsuse korralduse põhjendused võivad olla toodud viitena maksuhalduri ettepanekule. HMS § 56 lg 1 kohaselt on lubatud haldusakti põhjenduste esitamine ka menetlusosalisele kättesaadavas dokumendis, millele on haldusaktis viidatud. Viidatav dokument muutub sellega haldusakti osaks ja seda on võimalik vaidlustada.

14. Korralduses nr 304 põhjendati SA Arstide Täienduskoolituse Fond nimekirjast kustutamist sellega, et fondi tegevus oli vastuolus TuMS § 11 lg 2 p-dega 1 ja 2 ning TuMS § 11 lg 4 p-dega 4 ja 8.

Ringkonnakohus leidis, et kaebajal ei ole TuMS § 11 lg 4 p-st 4 tulenevalt õigust kuuluda tulumaksusoodustust saavate ühingute nimekirja ning TuMS § 11 lg 4 p 8 ei ole asjassepuutuv. Ringkonnakohus ei pidanud vajalikuks analüüsida vaidlustatud haldusakti kooskõla TuMS § 11 lg 2 p-dega 1 ja 2.

Kolleegium kontrollib vaidlustatud korralduse õiguspärasust kõigi nelja aluse osas.

15. TuMS § 11 lg 2 p 1 kohaselt kantakse nimekirja sihtasutus, kes tegutseb avalikes huvides.

Riigikogus 31. mail 2006 vastu võetud tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seaduse eelnõu (863 SE) seletuskirjas on selgitatud järgmist: "Ühing tegutseb avalikes huvides, kui tema eesmärgid on seotud eeskätt ühiskonna üldiste huvidega, mitte aga liikmete üksik huvidega. Sellise tegevuse põhitunnus on tegutsemine ühiskonna heaks tervikuna või aidates neid ühiskonna väiksemaid rühmi, kes ei suuda ise toime tulla. Viimati mainitud juhul väljendubki avalik huvi teatud isikuterühma toetamises. Rahvusvahelises praktikas mõistele "avalik huvi" ühest määratlust ei ole. Iga riik määratleb seda mõistet lähtuvalt püstitatud eesmärkidest."

Kolleegium on seisukohal, et arstide täienduskoolituse toetamine vastab seletuskirjas viidatud avaliku huvi kriteeriumile. Põhiseaduse § 28 kohaselt on igal ajal õigus tervise kaitsele. Arstide erialane täienduskoolitus aitab kaasa tervishoiuteenuse kvaliteedi tõstmisele ja tagab sellega avalikku huvi igapäevase tervise kaitse vastu.

16. TuMS § 11 lg 2 p 2 kohaselt peab nimekirja kantav ühing olema heategevuslik. Siinjuures ei peeta silmas heategevust tavapärasel tähendusel, sest sama säte määratleb "heategevuslikuna" ühingu, kes "pakub sihtrühmale, mille toetamine tuleneb tema põhikirjast, kaupa või teenust peamiselt tasuta või muul kasumit mittetaotleval viisil või maksab sihtrühma kuuluvatele isikutele toetust".

Kolleegium on seisukohal, et kassaatori puhul on nimetatud definitsioonist tulenevad nõuded täidetud – sihtgrupp on põhikirjas määratletud ning sihtgrupi liikmetele makstakse toetust ning pakutakse tasuta teenust. Siinjuures ei ole määrav, kas tõlgendada sihtgrupina koolitusel osalevaid arste või hoopis arstide tööandjaid, kes vabanevad kohustusest kanda oma töötajate tööalase täiendusõppe kulusid.

Kolleegium ei nõustu MTA seisukohaga, et toetatav sihtgrupp peaks ilmtingimata olema muu ühiskonna kui tervikuga võrreldes ebasoodsamas olukorras. Seda, millise sihtgrupi toetamist pidada nimekirja kandmise jaoks sobivaks, tuleb hinnata TuMS § 11 lg 2 p-s 1 sisalduva määratluse "avalik huvi" kaudu.

Heategevusega TuMS § 11 lg 2 p 2 tähenduses ei oleks tegemist näiteks siis, kui sihtasutus korraldaks tasuta koolitusi või nõuaks stipendiumi saajalt samaväärset vastuhüve. Vastuhüvena ei saa käsitada stipendiumi saaja võimalikke kohustusi anda selgitusi saadud raha kasutamise kohta või anda (mh ka artikli vormis) ülevaade toimunud koolituse sisust.

17. TuMS § 11 lg 4 p 4 kohaselt ei kanta nimekirja ühingut või sihtasutust, kes tegeleb "asutaja või annetaja kauba või teenuse reklaamimise või sihtrühma kuuluva isiku kutsealase tegevuse või ettevõtluse soodustamisega".

Vastustaja ja kohtud on seisukohal, et kaebaja tegevuse eesmärgiks on arstide kutsealase tegevuse või ettevõtluse soodustamine. Ringkonnakohus märkis oma otsuses, et ta ei vastusta kaebaja väidet, et arstide kvalifikatsiooni tõstmisest võidavad nii patsiendid kui ka Eesti ühiskond tervikuna, kuid seadusandja on kutsetegevusega seonduvad soodustused TuMS-s välistanud kõigi kutsealade puhul ühtviisi.

Kolleegium on seisukohal, et viidatud säte kujutab endast täpsustust TuMS § 11 lg 1 punktis 1 toodud "avaliku huvi" määratlusele. Riigikogus 31. mail 2006 vastu võetud tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidiastutuste seaduse muutmise seaduse eelnõu (863 SE) seletuskirjas on selgitatud järgmist: "Eestis on hinnanguliselt 22 000 mittetulundusühingut ja sihtasutust, neist üle 1500 on kantud Vabariigi Valitsuse koostatud nimekirja. Kõigist Eestis registreeritud ühingutest umbes 18 000 on poliitilised ühendused, kutseorganisatsioonid või muud klubilised ühingud, kelle tegevus on suunatud kitsalt oma liikmetele või kes tegelevad peamiselt oma liikmete isikliku vara haldamise või suurendamisega. Sellised ühingud on küll mittetulunduslikud, kuid tegutsevad mitte avalikes, vaid kitsa isikuteriingihuvides."

Seletuskirjas mainitud näited viitavad sellele, et "kutsealase tegevuse soodustamise" all tuleb pidada silmas eelkõige selliseid hüvesid, mis on seotud igapäevase kutsetööga, näiteks info vahendamine vabade töökohtade, koolituste või praktikavõimaluste kohta, kutseala populariseerimine ühiskonnas, kutseala parimate esindajate tunnustamine vms. Siia alla ei kuulu erialane täienduskoolitus nagu ka laiemalt arstiteaduse kui teadusharu arengut toetavad meetmed.

Kolleegium on seisukohal, et haridust ja teadust toetavat tegevust saab tõlgendada avalikes huvides toimuvana, sõltumata sellest, kas konkreetne ühing või sihtasutus on loodud toetama ja arendama ühte või mitut erinevat teadusvaldkonda. Kui tõlgendada arstide täienduskoolituse korraldamist "kutsealase tegevuse soodustamisena", siis tekiks ebavõrdne kohtlemine võrreldes selliste ühingute või sihtasutustega, kes maksavad stipendiumi erinevate kutsealade esindajatele.

18. TuMS § 11 lg 4 p 8 kohaselt ei kanta nimekirja ühingut või sihtasutust, kes on kutseorganisatsioon, ettevõtluse toetamise organisatsioon, ametiühing või poliitiline ühendus.

Kolleegium nõustub ringkonnakohtuga, et viidatud sätte kohaldamine on kaebaja suhtes välistatud. Kutseorganisatsioon saab olla mittetulundusühing, mille liikmeteks on mõne kutseala esindajad. Kuna sihtasutusel ei ole liikmeid, ei saa sihtasutus oma olemuselt olla kutseorganisatsioon. Kolleegium selgitab lisaks, et mõiste "organisatsioon" ei ole siiski alati samastatav mõistega "mittetulundusühing" ning muudel juhtudel (nt ettevõtluse toetamise organisatsioon) võib TuMS § 11 lg 4 p 8 olla kohaldatav ka sihtasutusele.

Asjaolu, et sihtasutuse asutajaks on kutseorganisatsiooni või ametiühingu tunnustele vastav mittetulundusühing, ei ole iseenesest nimekirjast kustutamise aluseks. Haldusorgan peab hindama sihtasutuse tegevuse vastavust TuMS §-s 11 esitatud nõuetele, mh ka seda, kas sihtasutus tegutseb asutajast sõltumatult. Sihtasutuse puhul tuleb ka silmas pidada selle juriidilise isiku eripära. Üldjuhul piirduvad sihtasutuse asutaja funktsioonid põhikirja kinnitamise ja nõukogu moodustamisega ning asutaja ei kontrolli sihtasutuse igapäevast tegevust, mh ka otsustusi stipendiumide määramise kohta. Kui maksuhaldur peaks tuvastama, et asutaja kui kutseorganisatsioon siiski kontrollib sihtasutuse igapäevast tegevust, on tal võimalik alгатada sihtasutuse nimekirjast kustutamine TuMS § 11 lg 4 p 8 alusel.

Kolleegiumi hinnangul ei ole nimekirja kandmise või nimekirjast kustutamise otsustamisel oluline, kas stipendiumi saamise võimalus on ainult EAL liikmetel või ka arstidel, kes EAL liikmete hulka ei kuulu. See küsimus võib olla oluline näiteks stipendiumi tulumaksuvabastuse õigsuse hindamisel.

19. Eeltoodust tulenevalt leiab kolleegium, et SA Arstide Täienduskoolituse Fond puhul ei ole täidetud ükski neljast nimekirjast kustutamise aluseks olevast eeldusest ning seega on korraldus nr 304 õigusvastane ja tuleb tühistada. Riigikohus tühistab halduskohtu ja ringkonnakohtu otsused ning teeb uue otsuse, millega rahuldab kaebuse.

20. HKMS § 108 lg 1 kohaselt kannab menetluskulud pool, kelle kahjuks otsus tehti. SA Arstide Täienduskoolituse Fond kandis esimese astme kohtumenetluses menetluskulusid kokku 415 eurot (sh riigilõiv 15 eurot ja õigusabikulud 400 eurot) ning tasus apellatsioonimenetluses riigilõivu 15 eurot. Kassatsiooniastmes taotleb SA Arstide Täienduskoolituse Fond õigusabikulu katteks 120 euro väljamõistmist. Kokku on kaebaja kandnud menetluskulusid 550 eurot, mis tuleb vastustajalt välja mõista.

21. Kassatsioonikaebuse esitamisel tasutud kautsjon tuleb tagastada (HKMS § 107 lg 4 esimene lause) ning kassaatori taotluse alusel tuleb see kanda OÜ Advokaadibüroo Advocatus kontole nr EE962200221025574604 (Swedbank).

allkirjastatud digitaalselt
Tõnu Anton

allkirjastatud digitaalselt
Indrek Koolmeister

allkirjastatud digitaalselt
Ivo Pilving