

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Kadriann Niinepuu

**MITTETULUNDUSLIKU SEKTORI MITTETULUNDUSLIK
TEGEVUS JA ETTEVÕTLUS**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Kirsipuu, MBA

Tallinn 2013

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri: Mittetulundusliku sektori mittetulunduslik tegevus ja ettevõtlus	
Töö pealkiri võõrkeeles: Non-profit activity and business of the non-profit sector	
Töö autor: Kadriann Niinepuu	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemiseks elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lühikokkuvõte: Lõputöö maht on 39 lehekülge. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles. Lõputöö koostamisel on kasutatud 31 allikat, millele on töös viidatud. Probleem seisneb selles, et mittetulundusliku sektori mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse eristamise aluseks olevad selgitused puuduvad ning see takistab käibemaksukohustuslasest mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku poolt tehtavate tehingute puhul käibemaksu objekti määramist.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida mittetulundusliku sektori mittetulunduslikku tegevust ja ettevõtlust. Eesmärgi saavutamiseks:</p> <ul style="list-style-type: none">• Antakse ülevaade mittetulundusliku sektori mõistest, olemusest ja vormidest.• Antakse ülevaade käibemaksu üldpõhimõtetest ja ettevõtluse mõistest käibemaksuseaduse tähenduses.• Analüüsitakse mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse erisusi.• Töötatakse välja võimalikud lahendused mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse paremaks eristamiseks. <p>Analüüsi tulemusena jõuti järeldusele, et mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsev isik ei saa täies ulatuses ettevõtlusega tegeleda ning mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse eristamiseks on vaja asjassepuutuvaid isikuid teavitada. Samuti on vaja isikuid enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist kontrollida ning mittetulundusühingute seadust ajakohastada.</p>	
Võtmesõnad: mittetulundusühing, mittetulunduslik tegevus, eesmärgipärane tegevus, ettevõtlus, käibemaks	
Võõrkeelsed võtmesõnad: non-profit organisation, non-profit activity, purposeful activity, business, value added tax	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Maret Kirsipuu	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. MITTETULUNDUSLIK TEGEVUS JA ETTEVÕTLUS	6
1.1. Mittetulundusliku sektori mõiste, olemus ja vormid	6
1.2. Käibemaksu olemus ja ettevõtluse mõiste käibemaksuseaduses	12
2. MITTETULUNDUSLIKU TEGEVUSE JA ETTEVÕTLUSE ERISUSED	19
2.1. Ettevõtluse ja mittetulundusliku tegevuse erinevus	19
2.2. Võimalikud lahendused mittetulunduslikul eesmärgil loodud isiku tegevuse eristamiseks	25
KOKKUVÕTE	33
SUMMARY	36
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37

SISSEJUHATUS

Mõiste mittetulundusliku ühenduse grammatiline olemus väljendab selgelt, et tegemist on isikute ühendusega, kes tegutsevad mittetulunduslikul eesmärgil. Mittetulundusliku sektori moodustavate ühenduste puhul ei ole seega tegemist tavapärase äriühingutega ning seetõttu tekivad mittetulunduslike ühenduste maksustamisel teatud erisused. Mittetulunduslike ühenduste puhul tuleb hinnata, kas konkreetsete tehingute tegemisel on tegemist mittetulundusliku tegevusega (tegevus, mille puhul lähtutakse mittetulundusliku ühenduse eesmärgist ning millest käivet ei teki) või ettevõtlusega (mille tulemusena tekib käive) ja kas kulutused on tehtud maksustatava käibe tarbeks või on seotud ettevõtlusega.

Mittetulundusliku sektori moodustavate isikute erinevused tavapärasest äriühingust tulenevad seadustest, mis sätestavad mittetulunduslikele organisatsioonidele piirangud. Piirangute kohaselt ei saa mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku eesmärgiks või põhitegevuseks olla majandustegevuse kaudu tulu saamine ehk kasumi teenimine. Samas kui tulu tekib, siis võib seda kasutada ainult põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks. Käibemaksuseaduse kohaselt on maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma maksustamisperioodil käibemaksuseaduses sätestatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks ja ettevõtlusega seotud tehingute või toimingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Sellest tulenevalt ei saa olla mittetulunduslikul eesmärgil tegutsevad ning mitte ettevõtlusega tegelevad isikud oma tegevuse kogu ulatuses olla maksukohustuslasteks käibemaksuseaduse mõistes.

Töö uudsus seisneb selles, et autorile teadaolevalt ei ole varem mittetulundusliku sektori tegevust kui käibemaksuobjekti uuritud. Töö lisandväärtus seisneb maksuhalduri tähelepanu juhtimises mittetulunduslikel eesmärkidel tegutseva isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimisel tekkivatele probleemidele.

Teema on aktuaalne, sest mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimisel on edaspidiste arusaamatuste vältimiseks nii füüsilise isiku juhtorganil kui ka maksuhalduril vaja selgelt eristada ühingu tegevuse vorme, et hinnata, milline majandustehing on käibemaksu objektiks.

Lõputöö probleemiks on mittetulundusliku sektori mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse eristamise aluseks olevate selgituste puudumine, mis takistab käibemaksukohustuslasest mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku poolt tehtavate tehingute puhul käibemaksu objekti määramist.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida mittetulundusliku sektori mittetulunduslikku tegevust ja ettevõtlust. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks püstitatakse järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade mittetulundusliku sektori mõistest, olemusest ja vormidest.
2. Anda ülevaade käibemaksu üldpõhimõtetest ja ettevõtluse mõistest käibemaksuseaduse tähenduses.
3. Analüüsida mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse erisusi.
4. Töötada välja võimalikud lahendused, et mittetulunduslikku tegevust ja ettevõtlust oleks võimalik paremini eristada.

Käesolevas lõputöös käsitletakse mittetulundusliku sektori moodustavate isikute käibemaksuga maksustamist ning sellega seotud probleemide analüüsimisel lähtutakse eeldusest, et mittetulunduslikul eesmärgil loodud isik on käibemaksukohustuslane.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Töö koostamise käigus koguti andmeid, analüüsiti käibemaksualast kirjandust ning mittetulunduslike ühenduste tegevust ja ettevõtlustegevust reguleerivaid õigusakte. Seejärel saadud andmeid analüüsiti ning tulemuste võrdlemisel täideti püstitatud eesmärk.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda koosnevad kahest alapeatükist. Esimene peatükk käsitleb mittetulundusliku sektori olemuse ning ettevõtluse mõiste selgitamist. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade mittetulundusliku sektori mõistest ja vormidest ning kirjeldatakse mittetulundusliku sektori olemust. Esimese peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu olemusest ja üldpõhimõtetest ning ettevõtluse regulatsioonist käibemaksuseaduse tähenduses.

Teine peatükk käsitleb mittetulundusliku sektori mittetulundusliku tegevuse ning ettevõtluste mõistete analüüsimist. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse erinevusi ning nende eristamise võimalusi sidudes need kohtupretsedentide tulemusel tekkinud olulisemate seisukohtadega. Teise peatüki teises alapeatükis esitatakse läbiviidud analüüsi alusel võimalikud lahendused mõistete selgemaks eristamiseks ning maksuhalduri töö parandamiseks.

Lõputöös kasutatakse peamiselt Eesti Vabariigi õigusakte ja kohtulahendeid ning maksundusalast kirjandust. Käesolevas lõputöös on kasutatud õigusaktide 15.04.2013 seisuga redaktsioone.

1. MITTETULUNDUSLIK TEGEVUS JA ETTEVÕTLUS

1.1. Mittetulundusliku sektori mõiste, olemus ja vormid

Riigi olemusest tulenevate ning selleks vajalike funktsioonide täitmiseks loodud asutuste kõrval on Eesti õigusaktidest tulenevalt võimalik moodustada erinevate eesmärkide nimel tegutsevad juriidilisi isikuid, kelleks võivad olla äriühingud, mille peamine eesmärk on kasumi teenimine, kuid sealjuures võib luua ka kasumit mittetaotlevaid juriidilisi isikuid või lepingulisi ühendusi, mille eksisteerimise aluseks võib näiteks olla nii üldiste ühiskondlike probleemidega tegelemine kui kitsamale isikute ringile suunatud huvide teenimine.

Sellest tulenevalt võib organiseeritud ühiskonna tegevuse jagada kolmeks sektoriks (Värv 2008:43):

- Riiklik ehk avalik sektor.
- Äri sektor ehk ettevõtted ja ettevõtjad.
- Kolmas sektor ehk mittetulundussektor.

Riikliku ehk avaliku sektori funktsiooniks ühiskonnas on riigi valitsemine ning ülesannet täitvate allüksuste haldamine. Äri sektori moodustavad ettevõtjad, kelle peamiseks tegevuseks on pidev majanduses ja tootmises osalemine ning selle ülalhoidmine.

Kolmas sektor ehk mittetulundussektor on oma olemuselt ühiskondlik elukorraldus, kus kodanikud osalevad ühiskonnaelus ning oma elu puudutavate küsimuste arutamises ja otsustamises. Kodanikuühendused tasakaalustavad ja täiendavad ühiskonnas avalikku võimu ja äri sektorit. (Eesti Mittetulundusühingute ja Sihtasutuste Liit, 2009:2)

Ühingu laiemas tähenduses mõistetakse kõiki isikute ühendusi. Ühingu puhul on tegemist liikmelisusel põhineva kooslusega. Eestis kehtiva õiguse kohaselt on ühinguteks äriühingud ning mittetulundusühing. Sihtasutust kui varakogumit ei loeta ühinguks, vaid asutuseks. See asjaolu omab tähtsust eelkõige sihtasutuse struktuuri mõistmisel. (Värv 2008:4)

Tulenevalt eeltoodust võib Eesti mittetulundussektoris tegutsevaid kooslusi ehk mittetulundusühendusi nende juriidilise vormi alusel jaotada kolmeks (Värv 2008:43):

- Mittetulundusühingud (MTÜ).

- Sihtasutused (SA).
- Seltsingud.

Mittetulundusliku sektori olemuse mõistmiseks on esmatähtis analüüsida selle moodustavate ühenduste kohta käivaid õigusakte ning nendest tulenevaid sätteid, mis reguleerivad eelpool kirjeldatud isikute asutamist, tegutsemist ning lõpetamist. Sealjuures seavad asjakohased regulatsioonid isikutele mitmeid piiranguid, mis on vajalikud isikute olemuse määratlemiseks ning tegevuse piiritlemiseks.

MTÜ ja SA on juriidiline isik ning nende moodustamine, toimimine ja lõpetamine on reguleeritud erinevate õigusaktidega. Seltsing on isikute lepinguline ühendus, mida õigusaktid juriidilise isikuna ei tunnista. Seltsinguleping on lepinguliik, mida reguleerib võlaõigusseadus. Nii mittetulundusühingu kui sihtasutuse asutajateks võivad olla nii füüsilised kui juriidilised isikud, näiteks äriühingud, riik või kohaliku omavalitsuse üksus. Mittetulunduslikke ühendusi iseloomustab see, et nende peamiseks eesmärgiks ei ole liikmetele või asutajatele kasu teenimine. Seltsingu puhul tuleb tähelepanu pöörata asjaolule, et seltsingu eesmärk võib olla ka tulu saamine. (Värv 2008:43)

Mittetulundusühingu kui kasumitaotluseta liikmesorganisatsiooni võib luua avalikes huvides ehk kogu ühiskonna või väiksemate liikmete arvuga grupi heaks tegutsemiseks, teatud piirkonna huvide eest seismiseks või meelelahutuseks ja hobide harrastamiseks. MTÜ-d on näiteks ametiühingud, erakonnad, loomeliidud ja mitmed ühistud ning neile kehtivad täiendavad nõuded ja seadused (Eesti Mittetulundusühingute ja ..., 2009:2-3).

Mittetulundusühingute tegevust reguleerib mittetulundusühingute seadus (MTÜS). MTÜS § 1 lg 1 kohaselt on mittetulundusühing isikute vabatahtlik ühendus ning selle eesmärgiks või põhitegevuseks ei või olla majandustegevuse kaudu tulu saamine (Mittetulundusühingute seadus, 06.06.1996). Sihtasutuste tegevus on sätestatud sihtasutuste seaduses (SAS). SAS § 1 lg 1 sätestab, et sihtasutus on eraõiguslik juriidiline isik, millel ei ole liikmeid ning mis on loodud vara valitsemiseks ja kasutamiseks, et saavutada põhikirjalisi eesmärke (Sihtasutuste seadus, 15.11.1995). Seltsingu ja seltsingulepingu tingimused on sätestatud võlaõigusseaduse (VÕS) 7. osas. VÕS § 580 lg 1 kohaselt kohustuvad kaks või enam isikut ehk seltsinglased seltsingulepingu sõlmimisel tegutsema ühise eesmärgi saavutamiseks, aidates sellele kaasa lepinguga määratud viisil, eelkõige panuste tegemisega (Võlaõigusseadus, 26.09.2001).

Seltsingu puhul on tegemist kodanikuühenduse lepingulise vormiga, kus koostööpartnerid ehk seltsinglased lepivad kokku panustamises ühise eesmärgi saavutamiseks. Kuna tegemist pole juriidilise ega füüsilise isikuga, siis seltsingut mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrisse ei kanta. Seltsingu vormis saavad tegutseda väikesed huvialaklubid ja ringid, koorid, orkestrid, aga ka väiksemad külaseltsid jms. Seltsingutel puudub raamatupidamis- ja aruandluskohustus. (Eesti Mittetulundusühingute ja ..., 2009:7) Asjaolule, et seltsing ei saa olla juriidiline isik, viitab MTÜS § 2 lg 2, mille kohaselt mittetulundusliku iseloomuga registrisse kandmata isikute ühendused ei ole juriidilised isikud ja neile kohaldatakse seltsingute kohta sätestatud.

Erinevalt seltsingust kantakse õigusvõimeline mittetulundusühing või sihtasutus vastavalt MTÜS § 2 lg-le 1 ja SAS § 1 lg-le 2 mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrisse. Mittetulundusühingute ja sihtasutuste register on kohtute juures peetav register, kuhu registreeritakse eelkirjeldatud isikuid (Mõisted ja meetodika 25.01.2013).

Käibemaksuseaduse (KMS) 24 lg 1 kohaselt peab isik maksukohustuslasena registreerimise päevast alates täitma maksukohustuslase kohustusi, milleks on võõrandatava kauba või osutatava teenuse maksustatavale väärtusele käibemaksu lisamine, tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamine, käibemaksu tasumine ning dokumentide säilitamine, arvestuse pidamine ja KMS § 37 nõuetele vastavate arvete esitamine (Käibemaksuseadus, 10.12.2003).

Seltsingul puudub aruandluskohustus ning sellest tulenevalt dokumentide säilitamise kohustus, seetõttu ei saa seltsing olla käibemaksukohustuslane ega olla osaline püsiva eesmärgiga äritegevuses. Sellest tulenevalt ei ole tarvilik käesolevas töös suuremas mahus seltsingu kohta sätestatud ning seltsingule omaseid erisusi pikemalt käsitleda.

Mittetulundusühing ja sihtasutus võivad majandustegevusega tegeleda ning sellest tulu saada, näiteks äriühingutes osalemisega. Erinevalt äriühingust ei või tulu dividendidena välja jagada, vaid teenitud tulu võib kasutada üksnes põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks, mis ongi peamine erinevus äriühingutega võrreldes. (Värv 2008:44) Mittetulunduslike ühenduste tegevuse selge piiritlemine on vajalik, et ei tekiks ebamääraseid olukordi, kus olemasolul erinevate tegevuste liigid (ettevõtlus ja mittetulunduslik tegevus) ei ole selgelt eristatavad ning tekiksid probleemid majandustegevuse ja maksustamise ning konkurentsi küsimustes.

MTÜS § 1 lg 2 kohaselt võib mittetulundusühingu tulu kasutada üksnes põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks ning samuti ei või mittetulundusühing jaotada kasumit oma liikmete

vahel. SAS § 2 lg 3 sätestab, et sihtasutus võib oma tulu kasutada üksnes põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks.

Üheks mittetulundusühingute ja sihtasutuse vaheliseks erinevuseks on, et mittetulundusühingu liikmeks olemine võib olla tasu eest. MTÜS § 7 lg 1 p 6 sätestab, et mittetulundusühingu põhikirjas tuleb märkida liikmete kohustused või kord, kuidas võib liikmetele kohustusi kehtestada. See tähendab, et põhikirjas peab olema reguleeritud ühingu liikmete liikmetasude maksmise kord. KMS § 16 lg 1 p 3 kohaselt ei maksustata käibemaksuga teenust, mida mittetulundusühing tasuta või liikmemaksu eest osutab oma liikmetele. See viitab otseselt asjaolule, et mittetulundusühingu kogu tegevus ei saa olla käive ning seega ka mitte ettevõtlus. Kuna sihtasutusel liikmeid ei ole, ei saa olla liikmetasusid. Sellest tulenevalt võib sihtasutuse kogu tegevus olla ettevõtlus, kuid selle kasu ei saa erinevalt äriühingutest jaotada, vaid peab kasutama põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks.

Sihtasutuse äriühingus osalemisele on sätestatud piirang, mis tuleneb SAS § 2 lg-st 3. Eeltoodu kohaselt ei või sihtasutus olla täisühingu osanik ega usaldusühingu täisosanik ega juhtida nimetatud ühinguid. Peale selle on mittetulundusühingutele ja sihtasutustele seatud veel piirangud. Erinevalt äriühingutest ei või mittetulundusühinguid või sihtasutusi ümber kujundada teist liiki juriidilisteks isikuteks. Vastavad piirangud tulenevad MTÜS § 1 lg-st 4 ja SAS § 1 lg-st 3. Lisaks on audiitortegevuse seaduses (AudS) sätestatud ka muid tingimusi. AudS § 91 lg 4 kohaselt on raamatupidamise aastaaruande audit kohustuslik sihtasutusele, mille asutajaks on riik, avalik-õiguslik juriidiline isik, kohalik omavalitsus, erakond või äriühing, milles riigil on vastavalt riigivaraseaduse § 3 lg 1 p-le 4 vähemalt otsustusõigus, samuti testamendi alusel asutatud sihtasutusele või sihtasutusele, mille audiitorkontrolli kohustus tuleneb põhikirjast või nõukogu otsusest. (Audiitortegevuse seadus, 27.01.2010) Riigivaraseaduse § 3 lg 1 p 4 kohaselt on otsustusõigus isiku üldkoosolekul otsuste vastuvõtmiseks nõutavat häälte arvu esindavate aktsiate või osa omamisega kaasnev õigus (Riigivaraseadus, 11.11.2009). Tulenevalt AudS § 91 lg-st 4 on raamatupidamise aastaaruande audit lisaks kohustuslik veel raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud järgmistest näitajatest vähemalt kaks on täidetud: müügitulu või tulu on suurem kui 2 000 000 euro, varad bilansipäeva seisuga kokku on üle 1 000 000 euro või keskmine töötajate arv on 30 inimest. Samuti on raamatupidamise aastaaruande audit kohustuslik raamatupidamiskohustuslasele, kelle raamatupidamise aastaaruandes toodud järgmistest näitajatest vähemalt üks järgnevatest tingimustest on täidetud: müügitulu või tulu on suurem kui 6 000 000 eurot, varad bilansipäeva

seisuga on kokku vähemalt 3 000 000 eurot või keskmine töötajate arv on 90 inimest. Raamatupidamisseaduse (RPS) § 2 lg 2 kohaselt on raamatupidamiskohustuslaseks iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik (Raamatupidamise seadus, 20.11.2002). Sellest tulenevalt on raamatupidamiskohustuslasteks nii mittetulundusühingud kui ka sihtasutused ning lähtudes eeltoodust võib neil tekkida aastaaruande auditi kohustuslikkus.

Eeltoodud piirangute eesmärgiks on vältida olukorda, kus mittetulundusühingu või sihtasutuses vormi kasutatakse tulu teenimise eesmärgil ning sisuliselt on asutamisel äriühingu asutamismaalsustest kõrvalehiilimiseks. Ebaausa konkurentsi vältimiseks kuulub mittetulundusühingu ja sihtasutuse majandustegevus maksustamisele analoogselt äriühingutega. Vastasel juhul tekiks olukord, kus mittetulundusühendused oleksid turul soodsamas seisus kui äriühingud. (Värv 2008:44)

Mittetulunduslikud ühendused erinevad oma olemuselt tavapärastest äriühingutest ning mittetulunduslikel eemärkidel tegutsevate isikute eesmärgiks ei saa olla kasumi teenimine. Mittetulundusliku sektori moodustavad isikud võivad küll ettevõtlusega tegeleda, kuid teenitud tulu võib kasutada üksnes põhikirjalise eesmärgi saavutamiseks. Sellest tulenevalt on seadusega sätestatud mittetulunduslikel eemärkidel tegutsevate ja tulu teenimiseks loodud isikute ehk äriühingute asutamiseks erinevad tingimused.

MTÜS § 6 kohaselt sõlmivad asutajad mittetulundusühingu asutamiseks asutamislepingu. Asutamislepingusse tuleb kanda asutatava mittetulundusühingu nimi, asukoht, aadress ja eesmärk; asutajate nimed ja elu- või asukohad, samuti asutajate isiku- või registrikoodid; asutajate kohustused mittetulundusühingu suhtes ning juhatuse liikmete nimed, isikukoodid ja elukohad. Asutamislepingu sõlmimisega kinnitatakse selle lisana mittetulundusühingu põhikiri. Asutamislepingule ja põhikirjale kirjutavad alla kõik asutajad.

SAS §-st 5 tulenevalt asutatakse sihtasutus ühe või mitme asutaja poolt määramata ajaks, seatud eesmärgi saavutamiseni või tähtajaliselt ning sihtasutuse asutaja võib olla füüsiline isik või juriidiline isik. Sihtasutuse võib asutada ka testamendi alusel. SAS § 6 sätestab, et sihtasutus asutatakse asutamisohtsusega, milles peab sisalduma sihtasutuse nimi, asukoht ja aadress; asutajate nimed ja elukohad või asukohad ning aadressid, samuti isikukoodid või registrikoodid; asutaja poolt sihtasutusele üleantav rahasumma või muu vara ja selle väärtus; juhatuse ja nõukogu liikmete nimed, elukohad ning isikukoodid. Lisaks asutamisohtsusele kinnitavad asutajad asutamisohtsuse lisana ka sihtasutuse põhikirja.

Põhikiri on dokument, mis peab sisaldama liikmeskonna jaoks olulisi kokkuleppeid organisatsiooni edasise tegutsemise kohta. Põhikiri ei tohi olla seadusega vastuolus ja seda ei ole vajadust koostada liiga suures mahus, sest asjakohased õigusaktid reguleerivad enamikke olukordi piisavalt detailselt. Samas on oluline, et just põhikirjas oleks reguleeritud kõik küsimused, mis puudutavad isikute juhtimist ja tegevust. (Eesti Mittetulundusühingute ja ..., 2009:5)

MTÜS § 7 lg 1 sätestab, et mittetulundusühingu põhikiri peab olema kirjalik. Muudest MTÜS §-s 7 sätestatud tingimustest on oluline tähelepanu pöörata sätte punktile 3. Vastavalt nimetatud punktidele peab põhikirjas olema sätestatud mittetulundusühingu eesmärk. SAS § 8 reguleerib sihtasutuste põhikirjale sätestatud nõudeid. SAS § 8 lõike 1 kohaselt peab sihtasutuse põhikiri olema kirjalik. Vastavalt SAS § 8 lg 1 p-le 3 tuleb sihtasutuse põhikirjas märkida sihtasutuse eesmärk.

Äriseadustiku (ÄS) § 2 lg 1 kohaselt on äriühing täisühing, usaldusühing, osäühing, aktsiaselts ja tulundusühistu ning seaduses võib ette näha ka teisi äriühinguid (Äriseadustik, 15.02.1995). ÄS § 2 lg 2 sätestab, et äriühing kantakse äriregistrisse. ÄS § 2 lg 3 kohaselt võivad äriühingud ühineda ja jaguneda ning äriühingu võib teist liiki äriühinguks ümber kujundada seaduses sätestatud juhtudel ja korras.

Tulenevalt ÄS-st saab üldiselt välja tuua nimistu äriühingu asutamisele seotud peamistest ja antud juhul olulisematest nõuetest:

- Äriühingu asutamislepingus peab olema sätestatud aktsia- või osakapitali kavandatav suurus (ÄS § 138 lg 2 p 3; § 243 lg 2 p 3).
- Põhikirjas peab olema reguleeritud osa- või aktsiakapitali suurus, sissemaksete tegemise kord ning reservkapitali suurus (ÄS § 139 lg 1 p 2, 7; § 244 lg 1 p 2, 10).

Eeltoodust tulenevalt erinevad mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsevate isikute asutamisega seotud toimingud ning tavapärase ettevõtete asutamisest olulisel määral. Peamiselt on need seotud tegutsemise eesmärgi seadmise ja rahaliselt hinnatavate sissemaksete tegemisega. Mittetulunduslik organisatsioon peab põhikirja märkima tegutsemise aluseks oleva eesmärgi, samas kui äriühingul sellist kohustust ei ole. Äriühingute ehk ettevõtlusega tegelevate isikute eesmärgiks on tulu teenimine, mistõttu ei ole eeltoodud asjaolu põhikirjas kohustuslik korrata. Äriühingutele on sissemaksete tegemine seadusest tulenev kohustus. Erandiks on osäühing, mille võib ÄS § 140¹ lg 1 kohaselt asutada ilma sissemakset tegema. Sama sätte lg 4 aga seab sellisel

juhul piirangu osakapitali suuruse muutmisele või osanikele väljamaksete tegemisele. Mittetulunduslik organisatsiooni liikmed ei pea asutamisel tegema nõuetekohaseid sissemaksid, sest tegemist on kasumitaotluseta isikutega. Kuna mittetulunduslikel ühendustel ei ole asutamisel sissemaksete tegemise kohustust, puudub reservkapitali moodustamise kohustus. Mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsevatele isikutele ei ole sissemaksetega seonduvad asutamistingimused kohustuslikud, sest tegemist on tulu mittetaotlevate isikutega ning seega ei saa kogu tegevus olla ettevõtlus. Tulenevalt asjaolust, et mittetulundusliku ühenduse eesmärk ei ole ettevõtlus, on võrreldes tavapärase äriühingutega finantsriskid oluliselt väiksemad, mistõttu ei ole reservkapital, mis luuakse riskide hajutamiseks, kohustuslik.

Kokkuvõtvalt võib organiseeritud ühiskonna tegevuse jagada kolmeks sektoriks. Kolmas sektor ehk mittetulundussektor on ühiskondlik elukorraldus, kus kodanikud osalevad ühiskonda puudutavate küsimuste arutamises ja otsustamises. Eesti mittetulundussektoris tegutsevad isikud on mittetulundusühingud, sihtasutused ja seltsingud. Mittetulundusühing on isikute vabatahtlik ühendus ning selle eesmärgiks või põhitegevuseks ei või olla majandustegevuse kaudu tulu saamine. Sihtasutus on eraõiguslik juriidiline isik, millel ei ole liikmeid ning mis on loodud vara valitsemiseks ja kasutamiseks, et saavutada põhikirjalisi eesmärke. Seltsingu liikmed tegutsevad ühise eesmärgi saavutamise seltsingulepinguga määratud panustamise kaudu. Seltsingul puudub dokumentide säilitamise ja aruandluskohustus ning seetõttu ei saa seltsing olla käibemaksukohustuslane. Mittetulundusühingud ja sihtasutused erinevalt oma olemuselt tavapäraest äriühingutest ning mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsevate isikute eesmärgiks ei saa olla kasumi teenimine. Mittetulundusühing võib ettevõtlusega tegeleda, kuid teenitud tulu võib kasutada üksnes põhikirjalise eesmärgi saavutamiseks ning ettevõtlus ei saa olla mittetulundusühingu põhitegevus. Kuna sihtasutusel liikmeid ei ole, ei saa olla ka liikmetasusid. Sihtasutuse kogu tegevus võib olla ettevõtlus ning saadud tulu võib kasutada vaid põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks.

1.2. Käibemaksu olemus ja ettevõtluse mõiste käibemaksuseaduses

Mittetulundusliku sektori moodustavate isikute käibemaksuga maksustamise ning sellega seotud probleemide analüüsimisel eeldusel, et mittetulunduslikul eesmärgil loodud isik on käibemaksukohustuslane, on oluline selgitada käibemaksu olemust ning üldpõhimõtteid ning seostada need ettevõtlusega kui käibemaksuobjektiga.

Käibemaks on olemuselt mitmetasandiline mittekumuleeruv tarbimismaks, mille puhul rakendatakse lisandunud väärtuse maksu põhimõtet (Kägi ja Võimre 2007:3). Põhimõtet rakendatakse, et vabastada ettevõtjaid käibemaksukohustusest. Lisandväärtuse maks kehtib alates 1968. aastast kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides. (Lehis 2012:284). Sellest tulenevalt on KMS § 1 lg-s 2 sätestatud, et käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna, välja arvatud käibemaksuseadusest tulenevatel erijuhtudel.

Lisandunud väärtuse maks on neutraalne maks, sest maksustamine ei sõltu sellest, mitu korda kaup omanikku vahetab või mitu tootmis- või töötlemisprotsessi kaup läbib. Üldiselt ei maksustata ühte ja sama kaupa või teenust mitmekordselt. (Pulk 2001:7)

Lisandunud väärtuse maksuga maksustatakse kaupade müümist ning teenuste osutamist, kusjuures maksustamise objektiks on müügiks ostetud kaupade ja teenustele lisatud väärtus. Kuna arvutuslikult ei ole otstarbekas ja alati võimalik iga kauba ja teenuse kohta eraldi välja tuua kaubale või teenusele lisatud väärtust, siis arvutatakse lisandunud väärtuse maks järgmiselt: maksustamisperioodil maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust arvatakse maha oma ettevõtluse jaoks kaupade ja teenuste soetamisel teisele maksukohustuslasele tasutud käibemaks. Üht ja sama kaupa ning teenust ei maksustata mitmekordselt. Isikud, kes ei kasuta ostetud kaupa ja teenuseid ettevõtluses, on kauba ja teenuse lõpptarbijad, kes ei saa sisendkäibemaksu maha arvata ning on seetõttu lisandunud väärtuse maksu koormuse kandjad. Lõpptarbijaks on üldjuhul füüsiline isik, kes ostab kaupa ja teenuseid, samuti riigi ja kohalike omavalitsuste asutused, mittetulundusühingud ning avalik-õiguslikud juriidilised isikud kaupade ja teenuste osas, mida nad ei kasuta ettevõtluses. (Pulk 2001:6)

Ettevõtjate vabastamine käibemaksukohustusest tingib asjaolu, et käibemaks on tarbimismaks. Seega käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab lisaks toote hinnale käibemaksu. Maksu arvestajaks ja maksjaks on kauba müüja või teenuse osutaja, et maksu paremini administreerida. Seetõttu vastutab riigi ees maksu tasumise eest müüja või teenuse pakkuja. (Lehis 2012:283)

Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist müügiahelas mitmeid etappe ning iga ahela lüli arvestab käibemaksu ainult tema poolt lisatud väärtuselt. Sellest tulenevalt koormatakse käibemaksuga tarbijat mitte ettevõtjat. Tarbijate hulka kuuluvad mittetulundusühingud tegevuse osas, kus nad ei müü ise kaupa ja teenuseid. Ettevõtjate omavaheline käive maksustatakse, kuid see on tehniline võtte ning tegelikult maksukoormust ei tekita. Ettevõtjal, kes sisseostetud kaupa

ja teenuseid kas otseselt või kaudselt kasutab uute kaupade ja teenuste tootmiseks, on õigus arvata sisendkäibemaks käibemaksukohustusest maha. (Lehis 2012:284-286) Sisendkäibemaksu mahaarvamise põhimõte on lisandunud väärtuse maksu üks aluspõhimõtetest. Sisendkäibemaksu mahaarvamisega välditakse käibemaksu kumuleerumist ehk käibemaksu käibemaksustamist. (Elling 2008:56)

Riigikohtu halduskolleegium on selgitanud, et ettevõtjate vaheline käive maksustatakse käibemaksuga, kuid sellest ei teki ettevõtluskulude puhul ettevõtja jaoks tegelikku maksukoormust, sest kahe ettevõtja vaheline selline tehing jääb kokkuvõttes maksuvabaks. Tehingu tegemisel tekib müüjal maksustatav käive ja sellelt käibelt käibemaksu tasumise kohustus, millele korrespondeerib ostja õigus sisendkäibemaks maha arvata. (Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 3-3-1-3-09, lõik 12)

Tehnilise maksustamisega seotud võte, mida kasutatakse ettevõtjate omavaheliste tehingute puhul ja millest reaalselt maksukoormust ei teki, on seotud käibemaksu põhiollemusega, mille kohaselt on käibemaks tarbimismaks. Näiteks on ettevõtte tootmisprotsessi tulemusena loonud kauba, mida tarbib mitteettevõtjast eraisik, kes on maksukoormuse kandja. Ettevõtte kui tootja on kauba võõrandanud 100 ühiku, millelt käibemaks 20 ühikut, eest. Tarbija kannab sel juhul maksukoormust 20 ühiku ulatuses. Ettevõtte on kauba tootmiseks kasutatud materjali soetanud teiselt ettevõtjalt 80 ühiku, millelt käibemaks 16 ühikut, eest. Soetuselt arvestatud käibemaks on tootjal õigus sisendkäibemaksuna maha arvata. Seega ettevõtte, kes kauba tootis ning lõpptarbijale võõrandas, maksab käibemaksu 20 ühiku väärtuselt ehk 4 ühikut (100 ühikult arvestatud käibemaks 20 ühikut, millelt on maha arvatud kauba tootmiseks kasutatud materjali käibemaks 16 ühikut). Sellisel juhul on tegemist käibemaksu mittekumuleerumusega ehk välditakse olukorda, kus käibemaksu maksustataks uuesti käibemaksuga.

Ettevõtjat võib tarbijaks pidada sel juhul, kui on soetatud ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või sisseostetud kaupade ja teenuste kasutamine lõpetatakse ettevõtluses. Sel juhul on tegemist omatarbega. Kui ettevõtjal puudub maksustatav käive, siis üldjuhul ei teki sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. (Lehis 2012:287)

Käibemaks on kaudne maks ning seetõttu ei ole maksukohustustase või muu kohustatud isiku õiguslikul vormil lähtudes maksustamise seisukohast olulist tähendust. Mistahes füüsiline isik või juriidiline isik muutub käibemaksukohustustaseks sel juhul kui tal tekib Eestis ettevõtlusega tegelemise tulemusena maksustatav käive. Reegel kehtib ühtemoodi nii äriühingutele,

mittetulundusühingutele ning muudele isikutele. Käibemaksukohustuslane on isik, kellel tekib ettevõtluse tulemusena maksustatav käive. Käibemaksuga maksustamise seisukohast ei ole vajalik ettevõtja tegutsemine kasumi saamise eesmärgil. Piisab sellest, et maksukohustuslase majandustegevus on suunatud kaupade võõrandamisele ja teenuste osutamisele. (Lehis 2012:291)

Üldjuhul peab iga ettevõtja sisendkäibemaksu maha arvamisel siiski igal üksikul juhtumil eristama ning hindama ja otsustama, kas soetatud kaup või teenus on ettevõtlusega seotud ning vastavalt sellele määrama mahaarvatava sisendkäibemaksu ulatuse. (Lehis 2012:338) Üheks käibemaksuarvestuse riskigrupiks on isikud, kes tegelevad vaid osaliselt ettevõtlusega. Sinna kuuluvad näiteks mittetulundusühingud ja sihtasutused. Sellisele tingimusele vastavad isikud peavad nii tulu kui kulu arvestuses eraldama maksustatava ja mittemaksustatava tegevuse. (Lehis 2012:291)

Ettevõtluse all võib mõista üldjuhul kõike, mis seondub raha ja kauplemisega ehk tasu eest võõrandamisega. Ettevõtluse mõiste võib sisaldada kahte tähendust, milleks võivad olla kas tegevus või institutsioon. Tegevusena käsitletakse majandustegevust ja kauplemist, institutsioonina müügikohta või ettevõtet. Erinevad teoreetilised sõnaseletused rõhutavad ettevõtluse mõiste mõtestamisel tulusat kauplemist ehk tulu- ja kasumietteõtet. Tulususe all ei pea mõistma ainult kasumi taotlemist, vaid ka teisi eesmärke, milleks võivad olla näiteks kvaliteetse teenuse osutamine või heategevus. Sellest tingituna tekib vajadus mitut laadi organisatsioonide järele, ka kasumit mittetaotlevate, ning mis võimaldavad neid eesmärke saavutada. (Kallam, Kolmre jt 2003:7)

Üldise reaaldefiniitsiooni kohaselt on ettevõtlus igasugune majandustegevus, mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmise ja teenuse osutamise teel (Mereste 2003:178). Ettevõtluse mõiste on mitmekülgne ning tulumaksu- ja käibemaksuseadustes sisalduvad ettevõtluse legaaldefiniitsioonid on erinevad. Isiku ettevõtluse kirjeldavas definiitsioonis mõistetakse ettevõtlust kui kasumit taotlevate ettevõtete asutamist, käigus hoidmist, arendamist ja laiendamist. (Mitt 2006)

Gustavus (2001:17) on selgitanud, et ettevõtluse puhul on oluline märkida, et tegemist oleks püsiva, plaanipärase tegevusega, mille suhtes võetakse kanda vastutus ja mis on suunatud kasumi saamisele. Salu (2005:12) toob välja, et ettevõtjateks loetakse isikuid, kes tegelevad majandustegevusega ja kannavad tegevuse tulemuse eest majanduslikku vastutust.

Eesti õigusaktides on ettevõtluse mõistet käsitletud erinevalt ning selle tõttu on ettevõtluse mõistele raske anda ühest definitsiooni. Pigem tuleb analüüsida, kuidas on mõiste sisustatud erinevates õigusharudes.

Äriõiguses puudub ettevõtluse legaaldefinitsioon. Ettevõtluse mõiste sisu on tuletatav äriseadustikust. ÄS § 1 kohaselt on ettevõtja füüsiline isik, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kaupade müük või teenuste osutamine on talle püsivaks tegevuseks, ning seaduses sätestatud äriühing. ÄS § 2 lg 1 sätestab äriühingute liigid, milleks on täisühing, usaldusühing, osäühing, aktsiaselts ja tulundusühistu. ÄS § 2 lõike 4 kohaselt võivad äriühingud ühineda ja jaguneda.

Maksuõiguses on ettevõtlustegevuse mõiste laiem ning ettevõtluse mõiste selgitamisel tuleb lähtuda objektist, mis on konkreetselt maksustamise aluseks. Maksuseadustes on ettevõtlust defineeritud tulu- ja käibemaksuseaduses. Tulumaksuga maksustamise objektiks on ettevõtlusest teenitud tulu ning käibemaksu puhul on maksuobjektiks ettevõtluse tulemusena tekkinud käive. Sellest tulenevalt on maksuseadustes ettevõtluse mõistet erinevalt defineeritud.

Tulumaksuseaduse (TuMS) § 14 lg 2 kohaselt on ettevõtlus isiku iseseisev majandus- või kutsetegevus, mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loominguiline või teaduslik tegevus (Tulumaksuseadus, 15.12.1999). Sellest tulenevalt ei ole tulu maksustamisel oluline, kas maksukohustuslase tegevus on püsiv, vaid asjaolu, et tegevus toimub tulu saamise eesmärgil.

KMS § 2 lg 2 kohaselt on ettevõtlus isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Seega kas tegelikkuses kasumit saadakse, ei oma tegevuse kvalifitseerimisel tähtsust. Tegevuse määratlemisel on oluline, et ettevõtlusega tegelevad õigussubjektid, kes on loetletud ÄS § 1. ÄS, MTÜS ja SAS regulatsioone võrreldes järeldeb, et äriõiguses ei ole mittetulundusühingu ja sihtasutuse majandustegevus käsitletav kui ettevõtlus (Värv 2008:18).

Maksuseadustes on ettevõtluse mõistet defineeritud üldiselt ning kõiki võimalike maksustamisega tekkivaid küsimusi arvestades. Seetõttu on ettevõtluse mõiste määratlemisel tekkinud teatavad konkreetsed juhtumile keskenduvad kohtupretsedendid, mis selgitavad detailsemalt käibemaksuseaduses defineeritud ettevõtluse mõiste erinevaid aspekte ja käibemaksuga maksustamise üldpõhimõtetest lähtuvaid seisukohti.

Riigikohtu halduskolleegium on selgitanud, et isiku poolt soetatud kaupadelt ja teenustelt arvestatud käibemaksu maha arvamine sisendkäibemaksuna on lubamatu juhul, kui soetatud kaupadest või teenustest uusi kaupu või teenuseid ei toodeta. Kui uue kauba või teenuse loomist ei toimu, ei ole tegemist ettevõtlusega vaid tarbimisega. (Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 3-3-1-60-00, punkt 12)

Lisaks on Riigikohtu halduskolleegium selgitanud, et maksuõiguses tuleb ettevõtlustegevuseks pidada mitte ainult ettevõtjate tegevust, vaid ka teiste isikute tegevust, kes maksuseadustes sätestatud tingimustele vastava majandustegevusega tegelevad. (Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 3-3-1-29-99, lõik 10)

Ka eeltoodud kohtuotsuses on selgituse andmisel lähtunud konkurentsiga seonduvast probleemist, kuid võrreldes riigikohtu halduskolleegiumi 22.02.2001 otsusega nr 3-3-1-62-00 on selgitatud olukorda, kus isik, kes on loodud näiteks mittetulunduslikul eesmärgil, siiski kõrvaltegevusena osaleb ettevõtluses. Kui olemuselt mittetulunduslikku laadi isik vastab käibemaksuseaduses sätestatud maksuobjekti kohta käivatele tingimustele, kuid seejuures jätab kohustused täitmata, mõjutab selline teguviis konkurentsi. Isik, kes kohustusi ei täida ehk antud juhul seaduses sätestatud tehingutelt ja toimingutelt käibemaksu ei tasu, satub samaväärsete ettevõtetega, kes käibemaksu tasuvad, võrreldes soodsamasse olukorda.

Riigikohtu halduskolleegium on KMS § 2 lg 2 tõlgendamisel selgitanud, et ettevõtlus on isiku ehk maksukohustuslase iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Seega käibemaksuga maksustamise seisukohalt on oluline kaupade võõrandamisele ja teenuste osutamisele suunatud majandustegevus ehk tootmise, mitte kasumi saamise eesmärk. (Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 3-3-1-3-09, lõik 15)

Eeltoodu põhjal saab välja tuua ettevõtlusele üldised iseloomulikud tunnused, milleks on:

- Tegemist on isiku iseseisva majandustegevusega.
- Isik pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid.
- Kaupade müük või teenuste osutamine on isiku püsivaks tegevuseks.
- Tegevuse eesmärk on kasumi teenimine.
- Tegevuse tulemi eest kantakse vastutust.

- Isik konkureerib teiste samaväärsete ettevõtetega.

Kokkuvõtvalt on käibemaks oma olemuselt lisandunud väärtuse maks, mis tähendab, et maksu makstakse lisandunud väärtuselt. Maksukoormuse kandjaks on lõpptarbijad ehk isikud, kes soetatud kaubast või teenusest ettevõtluse käigus midagi uut ei tooda ega ka kaudselt protsessi käigus ei kasuta. Käibemaksu puhul on maksuobjektiks ettevõtluse käigus kaupade võõrandamise või teenuse osutamise tulemusena tekkinud käive olenemata isiku tegevuse eesmärgist või tulemustest. Seega on käibemaksuga maksustamise puhul oluline kaupade võõrandamisele ja teenuste osutamisele suunatud tegevus, mitte kasumi saamise eesmärk. Sellest tulenevalt on käibemaksuseaduse tähenduses ettevõtluse kui käibemaksu objekti tunnusteks tingimused, et tegemist on iseseisva majandustegevusega, mille käigus võõrandatakse kaupu või osutatakse teenust olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadest ning teenustest toodetakse otseselt uusi kaupu või luuakse uusi teenuseid või kasutatakse soetatud kaupu või teenuseid kaudselt tootmisprotsessi tarbeks.

2. MITTETULUNDUSLIKU TEGEVUSE JA ETTEVÕTLUSE ERISUSED

2.1. Ettevõtluse ja mittetulundusliku tegevuse erinevus

Mittetulundussektori olemuse ja tegevuse vormide teoreetiliste faktide käsitlemise paremaks mõistmiseks on vajalik see siduda kohtute õiguslike küsimuste tõlgendustega ning põhjendustega. Mittetulunduslike ühenduste maksustamise küsimusi on läbi kohtuvaidluse lahendatud üksikutel juhtudel. Mittetulunduslikku tegevust ja ettevõtlust sisaldavate vaidluste keskseteks isikuteks on olnud MTÜ Toidu- ja Fermentatsioonitehnoloogia Arenduskeskus, Mittetulundusühing Ühing Hiit ja Eesti Televisioon. Muudes erinevate astmete kohtute otsustes on käsitletud mittemaksustatava käibega, osalise sisendkäibemaksu maha arvamise õiguse ning selle ettevõtlusega seotuse küsimusi, kuid vaidluse osalisteks on olnud äriühingud. Äriühingute tegevus seisneb täielikult ettevõtluses, mistõttu ei ole asjakohane ettevõtlustegevusega seotud asjaoludele viidata.

Igas konkreetses kohtuotsuses toodud seisukohtade paremaks mõistmiseks on oluline lühidalt selgitada kohtupretsedentide tausta ning sellega seotud asjaolusid, mille põhjal saab välja tuua iga pretsedendi tulemusel tekkinud olulisemad seisukohad mittetulunduslikul eesmärgil asutatud isiku tegevuse kohta.

04.03.2010 andis Riigikohus määruse haldusasjas nr 3-09-306, millega jättis menetluse võtmata Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse (edaspidi: PMTK) kassatsioonikaebuse Tallinna Ringkonnakohtu 19.11.2009 otsusele nr 3-09-306, millega Tallinna Ringkonnakohus tühistas PMTK maksuotsuse. Tallinna Ringkonnakohtu 19.11.2009 otsuses nr 3-09-306 on käsitletud MTÜ Toidu- ja Fermentatsioonitehnoloogia Arenduskeskuse (edaspidi: TFTAK) apellatsioonkaebust Tallinna Halduskohtu 14.04.2009 otsuse tühistamiseks. Kohtuotsuses toodud asjaolude ning selgituste kohaselt moodustavad olulise osa TFTAK tuludest Ettevõtluse Arendamise Sihtasutuselt (edaspidi: EAS) saadud toetused. TFTAK on üldkuludele rakendanud maksuhalduri otsusega kinnitatud proportsiooni 90%, lähtudes maksustatava käibe ja kogutulu suhtest. Samas on TFTAK proportsiooni arvestusest kogutulude summast välja jätnud EAS-lt oma tegevuse tarbeks saadud sihtotstarbelised toetused. TFTAK erinevate projektidega seotud kulud kaetakse EAS toetuste arvelt ja otsest maksustatavat käivet ei teki. Maksuhalduri ning

halduskohtu seisukohast tulenevalt on maksuhaldur iga-aastaselt kaebaja taotluse proportsiooni kinnitamiseks rahuldanud, kuid selle põhjal saa teha järelduse, et maksuhaldur ei võiks seda tagantjärele ümber hinnata. Maksuhaldur leidis, et mittetulundusühingu käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus oleksid omavahel kooskõlas, kui proportsioon leitaks vastavalt maksustatava käibe suhtele kogutuludesse. Maksuhaldur hindas kõnealuse proportsiooni ümber maksuotsusega, mitte konkreetse proportsiooni määramisega seotud haldusmenetluse tulemusena antud haldusaktiga. (Tallinna Ringkonnakohus, kohtuotsus, 3-09-306, lõik 1)

Ringkonnakohtu seisukohast lähtudes maksuhaldur leidis, et otsusega kehtestatud proportsioon on ebaõige, siis oleks maksuhaldur haldusmenetluse seaduse (HMS) §-des 64-70 sätestatud reegleid arvestades võinud kaaluda otsuse muutmist või kehtetuks tunnistamist. Kuna aga otsus oli kohtuvaidluse ajal kehtiv ning selle üle, et kaebaja on sisendkäibemaksu maha arvamisel otsusega määratud mahaarvamise korrast lähtunud, vaidlust ei olnud. Ringkonnakohus viitas HMS § 61 lg-le 2, mille kohaselt kehtib haldusakt sõltumata selle õigusvastasusest kuni kehtetuks tunnistamiseni. HMS § 60 lg 2 kohaselt on kehtiva haldusakti resolutiivosa kohustuslik igähele, sealhulgas haldus- ja riigiorganitele (Haldusmenetluse seadus, 06.06.2001). Kuna maksuhalduri otsuse resolutiivosa määras kindlaks kohaldamisele kuuluva proportsiooni arvuliselt, polnud maksuhalduril võimalik seda eirata ja arvutada uus proportsioon uute parandatud arvandmete alusel. Seega ringkonnakohus tühistas halduskohtu otsuse ja maksuotsuse osas, millega määrati juurde käibemaks.

Kuna eespool kirjeldatud kohtuotsus ning maksuotsus tühistati seetõttu, et maksuhalduri koostatud otsus proportsiooni määramise osas oli kehtiv, siis ringkonnakohus ei pidanud vajalikuks muid vastuväiteid analüüsida, sest need ei olnud asjas olulised, arvestades seda, et need tegelikkuses ei puudutanud vaidluse eset. Kuna kohtuotsuses ei ole kirjas, et osapoolte väited on valed, on võimalik mittetulundusliku sektori tegevuse vormide võrdlemisel ning analüüsimisel kasutada menetluse käigus tekkinud seisukohti, mis üldiselt puudutavad mittetulundusliku tegevuse ning ettevõtluse olemust.

Tallinna Ringkonnakohtu 19.11.2009 otsusest nr 3-09-306 võib välja tuua järgmised teemaga seonduvad seisukohad:

- Arvestades MTÜS § 1 lg 1, on TFTAК eesmärk ja põhitegevus tulu mittetaotlev. Vastasel juhul kuuluks TFTAК MTÜS § 40 lg 1 p 3 kohaselt sundlõpetamisele.

- MTÜ majandustegevus tulu saamiseks ei ole küll välistatud, kuid see saab olla üksnes kõrvaltegevus. Juhul kui TFTAК tegevusest oleks 90% majandustegevus, kuuluks ühing MTÜS § 40 lg 1 p 3 kohaselt sundlõpetamisele.
- Mittetulundusühingu majandustegevus tulu saamiseks ei ole välistatud, kuid see saab olla üksnes isiku kõrvaltegevus.

Riigikohus on oma 26.04.2001 otsuses käsitletud mittetulundusühingu Ühing Hiit kassatsioonkaebust Tartu Ringkonnakohtu 19. detsembri 2000 otsuse peale haldusasjas nr II-3-124/00. Viljandi Maksuamet tegi 14. veebruaril 2000 mittetulundusühingule Ühing Hiit ettekirjutuse tasuda 1997. ja 1998. aastal ettevõtlusest saadud tulult tulumaksu 41 293 krooni ja tulumaksu võlgnevuselt intressi 10 000 krooni. Maksuamet leidis, et Ühing Hiit on tegelnud vaidlustatud ettekirjutuses märgitud perioodil kehtinud tulumaksuseaduse mõttes ettevõtlusega, mistõttu saadud tulu kuulub maksustamisele. Ühing Hiit on tulust maha arvanud oma põhitegevuse kulu. Kuna need kulud ei ole seotud tema ettevõtlusega, siis on mahaarvamine toimunud vastuolus sel ajal kehtinud tulumaksuseaduse redaktsiooniga. Kulutused on tehtud mittetulundusliku tegevuse tarbeks. Kohtuasjas on MTÜ tegevuse analüüsimisel lähtutud küll vaidlustatud ettekirjutuses märgitud perioodil kehtinud tulumaksuseaduse redaktsioonist, kuid riigikohtu otsuses on toodud üldised seisukohad ettevõtluse määratlemise osas, mistõttu on võimalik käesolevas lõputöös käsitletud seisukohtadele viidata.

Riigikohtu 26.04.2001 otsuses nr 3-3-1-12-01 käsitletud olulisemad tähelepanekud on järgmised:

- Mittetulundusühingute seaduse järgi ei ole välistatud, et mittetulundusühing tegeleb ettevõtlusega ja saab tulu.
- Mittetulundusühingute seadus ei sätesta, et ühingu ettevõtlus ei saa toimuda valdkonnas, mis langeb kokku ühingu mittetulundusliku tegevusega. Selline piirang ei tulene ka seadusest.
- Mittetulundusühingu ettevõtlusega võivad olla seotud need kulutused, mis on tehtud põhitegevusega samas valdkonnas toimunud ettevõtluse tarbeks ehk ei ole välistatud, et mittetulunduslik tegevus ja ettevõtlus toimuvad samas valdkonnas.
- Mittetulundusühingute seaduse kohaselt lõpetatakse mittetulundusühing kohtuotsusega siseministri või muu huvitatud isiku nõudel, kui ühingu põhitegevuseks saab majandustegevus, kusjuures kohus võib anda tähtaja puuduse kõrvaldamiseks.

Riigikohtu 22.02.2001 otsuses on käsitletud Eesti Televisiooni kassatsioonkaebust Tallinna Ringkonnakohtu halduskolleegiumi 18. oktoober 2000 otsuse peale haldusasjas nr II-3/249/2000. Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuamet (edaspidi: TJIM) tegi 28. september 1999 Eesti Televisioonile (edaspidi: ETV) ettekirjutuse, millega määrati ETV-le täiendavalt tasumisele kuuluvat käibemaksu, mille võrra vähendati käibemaksu enammakse summat. TJIM leidis, et ETV kasutab soetatud kaupu ja teenuseid nii oma ettevõtluse tarbeks kui ka avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks. Ettekirjutuses käsitletud maksustamisperioodide käibedeklaratsioonides märkis ETV kaupade ja teenuste soetamisel tasumisele kuuluva käibemaksu, mis on lubatud maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata, lähtudes kogu tegevuse tarbeks ostetud kaupade ja teenuste käibemaksust. Kuna ETV-l puudus vastav maksuarvestus, lähtus maksuhaldur käibemaksu osalise mahaarvamise proportsiooni leidmisel maksustatava käibe suhtest kogu laekumisse. Selle meetodika rakendamisel võeti aluseks ETV 1999. aasta majandustegevuse prognoositud tulu osakaal ETV kõigist prognoositud tuludest kokku. (Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 3-3-1-62-00, lõik 1)

Kohtu 22.02.2001 otsuses nr 3-3-1-62-00 toodud olulisemad seisukohad on:

- Mittetulundusühingute ja sihtasutuste eesmärkide saavutamisele suunatud tegevus ei ole ettevõtlus.
- Põhimõtteliselt ei saa lubada olukorda, kus nõutakse ettevõtluseks soetatud kaupade ja teenuste hinnas sisalduva käibemaksusumma tagastamist või mahaarvamist, ettevõtluses aga ei toimugi uute kaupade ja teenuste võõrandamist või ei tasuta võõrandamisel nende väärtuselt käibemaksu. Selline olukord oleks vastuolus käibemaksu fiskaalse eesmärgiga. Maksustamise seisukohalt ei ole oluline, kas selline ettevõtlus toimub era- või avalikes huvides ja kas tegemist on juriidilise isikuga või mitte.

Riigikohtu halduskolleegium on 22.02.2001 otsuses nr 3-3-1-62-00 selgitanud, et üldjuhul on tootjaks ehk ettevõtluse tulemusena uute kaupade või teenuse loojaks ja tarbijaks erinevad isikud ning käibemaksuga maksustatakse tootja ja tarbija vaheline tehing, tootjal õigus käibemaks maha arvata, tarbijal aga sellist õigust ei ole. Sellest tulenevalt tuleb mahaarvamiseõiguse mõistmiseks eristada tootmist ja tarbimist. Tootmisega ehk käibemaksuseaduse mõistes ettevõtlustegevusega luuakse uusi kaupu ja teenuseid, mille võõrandamisel tuleb tootjal käibemaks tasuda. Tasumisele kuuluvast maksusummast on õigus maha arvata uute kaupade ja teenuste loomiseks soetatud kaupade ja teenuste hinnas sisalduv käibemaksusumma, sest tootmiseks kaupade ja teenuste

soetamine ei ole tarbimine. Tarbimine seisneb kaupade ja teenuste soetamises isiklike, kollektiivsete või avalike huvide rahuldamiseks, kusjuures sel juhul ei toodeta enam võõrandamise eesmärgil uusi kaupu ja teenuseid.

Antud juhul on oluline kohtu põhjendustest enam tähelepanu pöörata seisukohale, mis käsitleb isiklike, kollektiivsete või avalike huvide rahuldamist vajalike kaupade või teenuste soetamiste kaudu. Mittetulunduslikel eesmärkidel loodud isikud tegelevad tavapäraselt kogu ühiskonna või teatud liikmete arvuga grupi heaks tegutsemiseks, huvide kaitseks või üldise eluolu parandamiseks ning edendamiseks. Selliste isikute tegevus on kasumit mittetaotlev ning seetõttu võib neid majanduses osalevaid isikuid laiemas plaanis tarbijateks pidada.

Tulenevalt käibemaksu kui tarbimismaksu ja lisandunud väärtuse maksu põhimõttest, ei saa tarbimisel sisendkäibemaksu maha arvata vaid siis kui maksukoormuse kandjaks on tarbija. Olukorras, kus maksukohustuslane ostab kaupu ja teenuseid, kuid ettevõtlust, mille tulemusel uusi kaupu või teenuseid luuakse, ei toimu, tekib maksukohustuslasel arvestatud käibemaksu kandmisel käibedeklaratsiooni käibemaksu enammakse. Seega kui maksukohustuslasele maksuhalduri poolt enammakstud käibemaks alusetult tagastatakse, satub maksukohustuslane võrreldes teiste samas valdkonnas ettevõtlusega tegelevate isikutega võrreldes soodsamasse olukorda, mis ei ole konkurentsi mõistes õiglane.

Konkurentsiküsimusi on analüüsitud Euroopa Liidu Nõukogu direktiivis 2006/112/EÜ (Nõukogu direktiiv), mis käsitleb Euroopa Liidu ühist käibemaksusüsteemi. Nõukogu direktiivi artikli 132 lg 1 punkti l kohaselt peavad liikmesriigid käibemaksust vabastama poliitilistel, ametiühingutega seotud, usulistel, patriootlikel, filosoofilistel, heategevuslikel või kodanikega seotud eesmärkidel tegutsevate mittetulundusühingute poolt nende eeskirjade kohaselt kehtestatud liikmemaksu eest teenuste osutamise ja nendega otseselt seotud kaupade tarne oma liikmetele, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsi moonutamist. (Euroopa Liidu Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ)

Konkurentsiküsimust on oluline käsitleda, sest käibemaks on oma olemuselt tarbimismaks ning maksukoormuse kandjaks on tarbija. Tarbija valib soetamiseks turul pakutavatest kaupadest ja teenustest tema jaoks soodsaima. Kui mittetulunduslikul eesmärgil tegutseval isikul on võimalik kaupu ning teenuseid soodsamalt pakkuda, satub ta teiste samade kaupade ja teenuste osutajatega võrreldes turul konkurentidega võrreldes paremasse olukorda. Selline situatsioon võib tekkida näiteks juhul, kui mittetulunduslikul eesmärgil tegutsev isik tegeleb osaliselt ettevõtlusega kuid

arvab sisendkäibemaksuna maha kogu soetuselt arvestatud käibemaksu ehk ka sellelt osalt, mis ettevõtlusega seotud ei ole.

Nõukogu direktiivi art 133 sätestab, et Euroopa Liidu liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artiklis 132 sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada järgmiseid tingimusi:

- Kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks.
- Neid organisatsioone juhivad ja haldavad rangelt vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole isiklikult ega vahendajate kaudu ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega.

Nõukogu direktiivi art 134 kohaselt teenuste osutamisel või kaupade tarnel ei anta artiklis 132 sätestatud maksuvabastust järgmistel juhtudel:

- See ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik.
- Selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega.

Sellest tulenevalt on mõistlik mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsevate isikute tegevus vabastada käibemaksud kohustusest, kuid mitte juhul, kui tegevus otseselt mõjutab konkurentsi ning käibemaksuga mittemaksustamisel oleks toodangut võimalik võõrandada madalama tasu eest ja isikul oleks kaudselt konkurentidega võrreldes väiksemad kulud.

Eespool toodud seisukohti ning regulatsioone arvesse võttes on mittetulundusliku tegevuse tunnused järgmised:

- Tegevus seisneb isiku loomise aluseks oleva eesmärgi saavutamises.
- Tegevuses osalevad füüsilised isikud teevad seda vabatahtlikkuse alusel.
- Tegevus on üldiselt rahalist kasumit mittetaotlev.
- Tegevust juhtivatel isikutel huvi ei ole suunatud tegevuse rahaliselt hinnatavale tulemusele.
- Tegemist ei ole ettevõtlusega ehk uute kaupade ja teenuste loomisega nende võõrandamise eesmärgil.

- Tegevus ei mõjuta majanduslikku konkurentsi.

Eeltoodust tulenevalt saab välja tuua tingimused, mille kaudu on võimalik eristada mittetulundusliku tegevust, ettevõtlust üldiselt ning ettevõtlust käibemaksuseaduse tähenduses.

Erisused on järgmised:

- Ettevõtluse eesmärk on tulu teenimine. Mittetulundusliku tegevuse eesmärk ei saa seisneda tulu teenimises ning ettevõtlus saab olla vaid kõrvaltegevus.
- Ettevõtte eesmärk ehk tulu teenimine saavutatakse ettevõtluse kaudu. Mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku eesmärki, mille teostamiseks see on asutatud, ei saavutata läbi ettevõtluse vaid ettevõtluse kaudu on võimalik seda toetada.
- Ettevõtluse kaudu teenitud tulu võib dividendidena jaotada. Mittetulunduslikul eesmärgil tegutsev isik võib teenitud tulu kasutada vaid põhikirjalise eesmärgi saavutamiseks.
- Ettevõtet juhtiv isik on huvitatud ettevõtte kasumlikkusest ning turul konkurentsivõimelisena püsimisest. Mittetulunduslikku organisatsiooni vabatahtlikult juhtiv isik on huvitatud ühingu eesmärgi saavutamisest, milleks võib olla näiteks teatud sihtgrupi heaks tegutsemine või hobide harrastamine.

Kokkuvõtvalt eristuvad mittetulunduslik tegevus ja ettevõtlus üksteisest peamiselt tegutsemise eesmärgi alusel. Mittetulunduslikul eesmärgil asutatud isik ei ole võrreldes tavapärase äriühinguga loodud kasumi saamiseks ning need isikud tegutsevad vabatahtlikkuse alusel. Mittetulunduslik tegevus on rahalist kasu mittetaotlev. Äriühingute kogu tegevus toimub läbi ettevõtluse ning tulu saab dividendidena jaotada. Äriühingud on loodud omavahel konkureerima ning tegevusest tulu teenima. Mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku ettevõtlus saab olla vaid kõrvaltegevus, mille tulemit kasutatakse põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks.

2.2. Võimalikud lahendused mittetulunduslikul eesmärgil loodud isiku tegevuse eristamiseks

Mittetulundusliku tegevusega ja ettevõtlusega tegeleva isiku tegevuse vormide eristamine ning selle kohta adekvaatse ning asjakohase info olemasolu on oluline, et mittetulundusliku eesmärgiga isiku loomisel oleks asutajatel selgelt arusaadav, kuidas raamatupidamisarvestust ning aruandlust korraldada. Selgete juhiste olemasolu aitab vältida maksude väärarvutuse

tagajärjel isiku jaoks koormavat maksukontrolli. Mittetulunduslikul eesmärgil loodud kuid samas ettevõtlusega tegelevad isikud peaksid täpselt teadma juba organisatsiooni loomise algjärgus, milles nende tegevus seisnema hakkab ning kuidas erinevaid tegevuse vorme eristada. Mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsevate isikute asutajad saaksid vältida maksude väärarvutusi ning selle tulemusena alusetut maksude tasumist või tasumata jätmist.

Maksu- ja Tolliameti veebilehel on võimalik mittetulundusühingul saada informatsiooni peamiselt tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja kandmise ja kustutamise kohta. Lisaks on käsitletud muid tulumaksuga maksustamisega seotud küsimusi ja mõisteid, näiteks stipendiumid, annetused ja heategevus ning kättesaadavad on erinevad deklaratsioonide ning taotluste vormid ja nende täitmisega seotud juhendid. Käibemaksukohustuslaseks registreerijal on Maksu- ja Tolliameti kodulehelt võimalik leida oluliselt rohkem infot. Samuti on juhitud tähelepanu asjaolule, et käibemaksukohustuslaseks registreerija peab tegelema Eestis ettevõtlusega. Olemasolevas teabes ei ole põhjalikult selgitatud maksuhalduri seisukohti isikute suhtes, kes tegelevad nii ettevõtluse kui ka mitteettevõtlusega ning kes oma olemuselt ei ole tavapärased äriühingud.

Tulenevalt eeltoodust oleks maksuhalduril vajalik välja töötada juhend, mis sisaldaks selgitusi ning seisukohti mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsevate isikute käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohta. Selle põhjal saaksid isikud hinnata, kas käibemaksukohustuslaseks registreerimine on lähtudes konkreetselt nende tegevusest otstarbekas.

Kui mittetulunduslikul eesmärgil tegutsev isik on teadlik tema kohta käivatest maksustamise erisustest ning on selgelt eristanud oma tegevuse, on oluline maksuarvestuse pidamiseks kasutada õiget ning sobivaimat sisendkäibemaksu maha arvamise meetodit. KMS-is on sätestatud kaks osalise sisendkäibemaksu maha arvamise meetodit, milleks on proportsionaalse mahaarvamise meetod ja otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetod.

KMS § 29 lg 4 kohaselt kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust nii maksustatava käibe tarbeks ja ettevõtlusega seotud tehingute tarbeks kui ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, arvatakse maha ainult maksustatava käibe tarbeks või ettevõtlusega seotud tehingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaks. Kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik maksustatava käibe tarbeks või ettevõtlusega seotud tehingute tarbeks kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksu eristada ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel kasutatava kauba või teenuse sisendkäibemaksust, määratakse sisendkäibemaksu

mahaarvamise kord maksukohustuslase taotluse alusel maksuhalduri juhi otsusega, lähtudes kauba või teenuse tegelikust kasutusest.

Seega kui tegevuse käigus soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse nii ettevõtluseks kui ka mittetuluslike eesmärkide saavutamiseks ehk mitteettevõtluseks, peab maksukohustuslane eristama iga soetatud kauba ja teenuse ettevõtluse tarbeks kasutamise ning sellele vastavalt otsustama sisendkäibemaksu mahaarvamise.

Proportsiooni arvutamisel on aluseks maksustatava käibe suhe kogukäibesse ning maha saab osaliselt arvata ettevõtluse ja mitteettevõtluse tarbeks kasutatavate üldiste tegevuskulude, näiteks kommunaalkulude sisendkäibemaksu. Üldiste tegevuskulude puhul ei ole võimalik otsest arvestust pidada.

KMS § 32 lg 1 sätestab, et kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha osaliselt. Osalisel mahaarvamisel lähtutakse maksukohustuslase kalendriaasta jooksul ettevõtluse tulemusel tekkinud käibe, mille sisendkäibemaks on käibemaksuseaduse sätete alusel mahaarvatav, ning kogu tema tekkinud käibe suhtest ehk leitakse maksustatava käibe ja kogu käibe suhe ehk proportsioon.

KMS § 33 lg-st 1 tulenevalt on maksukohustuslasel samal kalendriaastal lubatud kasutada kas proportsionaalse mahaarvamise meetodit või otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit.

KMS § 33 lg 2 käsitleb proportsionaalse mahaarvamise meetodit, mille puhul rakendatakse maksustatava käibe ja kogu käibe suhet kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe määratakse maksukohustuslase eelmise kalendriaasta käibe põhjal. Tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes selle kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest. Kui ettevõtlus on kestnud alla ühe kalendriaasta, määrab maksustatava käibe ja kogu käibe suhte maksuhalduri juht oma otsusega maksukohustuslase taotluse alusel tema esimese kalendriaasta maksustatava käibe ja kogu käibe prognoositava suhte põhjal.

Kui maksukohustuslase ei ole suuteline või ei ole võimalik isiku raamatupidamisarvestuses ettevõtluskulutusi muudest kulutustest eristama, peab ta taotlusega pöörduma maksuhalduri poole, et määrata sisendkäibemaksu mahaarvamise kord. Tulenevalt asjaolust, et KMS § 29 lg 4 ei sätesta meetodeid ega valemeid, hindab maksuhaldur osalise sisendkäibemaksu mahaarvamise rakendamisel maksukohustuslase tegevust ja selle eripära Maksukohustuslase selgituste

ja täpsustuste tulemusena leitakse sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise jaoks sobivaim kord, mis annab mõistliku tulemuse sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Kui maksukohustuslane esitab maksuhaldurile taotluse maksustatava käibe ja kogu käibe suhte leidmiseks, kuid isikul ei ole veel käivet tekkinud ning ei ole teada ka maksustatava käibe osakaalu, on maksuhalduril õigus sisendkäibemaksu mahaarvamise korra määramisel kohustada isikut kalendriaasta viimasel maksustamisperioodil tegema sisendkäibemaksu ümberarvestust.

KMS § 33 lg 3 käsitleb otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit, mille puhul arvatakse arvestatud käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha ei arvata. Nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele vastavalt KMS-is sätestatud korras. Maksukohustuslane peab raamatupidamises eraldi kajastama maksustatavat ja maksuvaba käivet ning nende tarbeks soetatud kaupu ja saadud teenuseid, samuti kaupu ja teenuseid, mis on soetatud või saadud nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks.

Seega, kui isikul on võimalik oma raamatupidamises otseselt eraldada maksustatava käibe tarbeks või mittetulundusliku tegevuse tarbeks soetatud kauba või teenuse sisendkäibemaks, siis nendelt kaupadelt ja teenustelt saab sisendkäibemaksu mahaarvamisel pidada otsearvestust. Ülejäänud kuludelt, mida kasutatakse nii ettevõtluse kui ka mitteettevõtluse tarbeks ning mis on tavapäraselt üldkulud, arvatakse sisendkäibemaks maha proportsionaalselt. Samas aga kui maksukohustuslane ei pea vajalikuks pidada sisendkäibemaksu mahaarvamisel otsearvestust, on tal õigus proportsionaalset sisendkäibemaksu maha arvamise meetodit rakendada kõikidelt kaupadelt või teenustelt, mida kasutatakse ettevõtluse ja mittetulundusliku tegevuse tarbeks.

Isik, kelle maksustatav käive ületab piirmäära, on kohustatud end käibemaksukohustuslaseks registreerima. Kohustus tuleneb KMS § 19 lg-st 1, mis sätestab, et kui isiku maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvates 16 000 eurot, tekib tal eeltoodud suuruses käibe tekkimise päevast kohustus end maksukohustuslasena registreerida. KMS § 20 lg 1 sätestab, et registreerimiskohustuse tekkimise päevast alates kolme tööpäeva jooksul on isik kohustatud esitama maksuhaldurile avalduse enda maksukohustuslasena registreerimiseks. Samas võib isik KMS § 20 lg 2 kohaselt esitada maksuhaldurile avalduse enda maksukohustuslasena registreerimiseks ka siis, kui isiku käive ei ole 16 000 eurot ületanud ning registreerimiskohustust ei ole veel tekkinud.

Avalduse saab Maksu- ja Tolliametile esitada e-posti teel või teenindusbüroos. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise eelduseks on tingimus, et Eestis tegeletakse ettevõtlusega või alustatakse ettevõtlust. Kohustus on sätestatud KMS § 20 lg-s 4¹ mille kohaselt peab maksukohustuslasena registreerimist taotlev isik enne registreerimist Maksu- ja Tolliametile tõendama, et ta tegeleb Eestis ettevõtlusega või alustab Eestis ettevõtlust. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, võib maksuhaldur nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel.

Maksu- ja Tolliameti selgituste kohaselt on ettevõtlusega tegelemine reaalselt alustatud majandustegevus. Ettevõtlusega alustamine tähendab, et välja on töötatud äriplaan ja investeeringute tegemine ettevõtluse alustamiseks. Tõend, mille alusel ettevõtlusega tegelemist või selle alustamist tõendada, on igasugune teave, mis kinnitab, et isik on avalduses märgitud tegevuskohas kas ettevõtlust alustanud või ettevõtluse alustamine on kavandatud. Tõenditeks võivad olla näiteks eellepingud ning muud lepingud (näiteks rendi-, hanke-, tarne- ja töölepingud), tehtavate tööde objektid jms. (Ettevõtluse tõendamine...28.02.2013)

Kui isik ei suuda tõendada, et ta tegeleb Eestis ettevõtlusega või alustab ettevõtlust ning ei ole loonud maksuhaldurile võimalust seda kontrollida, on maksuhalduril õigus isiku maksukohustuslasena registreerimisest keelduda.

Lõputöö koostamise ajal kasutuses oleva käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduses täitmiseks mõeldud lahtritesse tuleb üldist infot esitada tegevuskohtade ja -aadresside ning peamiste ja muude ehk kõrvaliste tegevusalade kohta. Lisaks tuleb esitada erinevate asjaga seotud isikute kontaktandmeid. Ettevõtlusega ning selle tulemiga on seotud vaid käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse lahter 6, millesse tuleb kalendriaasta algusest kuni avalduse esitamiseni sisestada info maksustatava käibe ning ostetud kaupade ja teenuste maksumuse kohta.

Käibemaksukohustuslaseks registreerimise avaldust oleks tarvilik täiendada osas, mis puudutab tegevust ning maksustamisega seotud ettevõtlustulemit. Mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsev isik peaks avalduses andma ülevaate, milles seisneb isiku mittetulunduslik tegevus ehk mis eesmärgil organisatsioon on loodud ning milles seisneb ettevõtlus. Kui mittetulundusliku organisatsiooni käive ei ole kalendriaasta algusest ületanud seaduses sätestatud piirmäära on oluline selgitada põhjuseid, miks on isikul tekkinud vajadus end käibemaksukohustuslaseks registreerida. Põhjuste selgitamine omab tähtsust seetõttu, et mittetulunduslikud organisatsioonid

ei saa võrreldes kogu tegevuse ulatusega suurel määral ettevõtlusega tegeleda ning on ebatõenäoline, et isiku käive ületab seaduses sätestatud piirmäära.

Nende tingimuste täitmisel oleks maksuhalduril enne isiku registreerimist olemas ülevaatlik info isiku tegevuse kohta, mille põhjal registreerimisega seotud otsus vastu võtta. Vajadusel enne isiku registreerimist käibemaksukohustuslaseks ettevõtluskontrolli teostades oleks maksuhalduril eelinfo, mille alusel konkreetseid küsimusi ning asjaolusid täpsustada. Eelinfo oleks mittetulundusliku organisatsiooni juhtivate isikute poolt määratletud juba enne registreerimist, mis omakorda väldiks olukorda, kus isik registreeritakse käibemaksukohustuslaste registrisse ning ettevõtluse järelkontrolli käigus alles hakatakse asjaolusid selgitama.

Sellise eelinfo andmise kohustuslikuks või soovituslikuks tegemise eesmärgiks on mittetulunduslike isikute juhtorganite tähelepanu juhtimine tegevuse eristamise olulisusele. Seega enne registreerimist oleks isikutel tarvis mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse eristamisega seoses teabe saamiseks eeltööd teha ning kaudselt oleks see ka isikute teavitamine, et tegevust on maksustamise seisukohalt oluline eristada. See mõjutaks isikute otsust, kas käibemaksukohustuslaseks registreerimine just nende konkreetset tegevust hinnates on tegelikult otstarbekas ja vajalik.

Kaudselt väldiks selliste muutuste sisseviimine olukordi, kus mittetulunduslikul eesmärgil tegutsevad isikud registreerivad end käibemaksukohustuslaseks teadmata, milliseid kohustusi see kaasa toob. Sellest tulenevalt väheneksid maksuhalduri poolt teostatavad maksukontrollid, mille käigus isikute tegevuse eristamisega alles tagant järele peale deklaratsiooni esitamist ning tehingute tegemist alustatakse ja õige käibemaksuarvestuse põhimõtteid selgitama hakatakse.

Võimalik variant mittetulunduslikel eesmärkidel tegutseva isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimisel võib olla spetsiaalselt nende eripäradele tuginedes uue käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduse vormi loomine isikutele, kes vaid osaliselt ettevõtlusega tegelevad. Spetsiaalselt mittetulunduslikel eesmärkidel tegutseva isiku jaoks loodud käibemaksukohustuslaseks registreerimise avalduses võiks lisaks eeltoodule konkreetsemalt selgitada tegevusi ning tehinguid, mis on ettevõtlusega seotud. See on oluline juhul, kui isiku mittetulunduslik tegevus ning ettevõtlus toimuvad samas valdkonnas. Samuti peaks täpsustama, millist konkreetset osalise sisendkäibemaksu maha arvamise meetodit kasutatakse või plaanitakse kasutada.

Tulenevalt eeltoodust peaks lõputöö koostamise ajal kehtivast käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse täitmise juhistest oluliselt rohkem selgitama põhimõtteid, mille alusel vastavaid avalduse lahtreid täita. Olulisim oleks täpsustada eespool kirjeldatud võimalike muudatustega seonduvat ning nende kohta konkreetsemaid juhiseid ning selgitusi anda.

Mittetulunduslike organisatsioonide tegevuse eripärast tulenevalt on selliste isikute käibemaksukohustuslaseks registreerimine riskantne, eriti olukorras, kus tegevus ei ole selgelt eristatav. Maksuhaldur peaks võimaluse korral iga käibemaksukohustuslaseks registreerida soovivat osaliselt ettevõtlusega tegeleva isikuga seotud juhtumit põhjalikult analüüsima ning kui isiku ettevõtlus ei ole piisavalt tõendatud, jätta isiku avaldus rahuldamata ning isik maksukohustuslasena registreerimata. Selline otsus vädiks edasisi tekkida võivaid probleeme ajal, mil tehingud on tehtud ning isik juba käibedeklaratsioone esitab. Kui deklareeritud andmeid hiljem kontrollima hakatakse ning selgub, et maksuarvestus on vale või isiku deklareeritud tehingud ei ole üldse ettevõtlusega seotud, siis võib selle tulemusena isikul tekkida maksuhalduri suhtes usaldamatus. Samuti võib isikul kujuneda arvamus, et maksuhaldur käitub ebaõiglaselt. Vastupidisel käitumisel ehk mittetulundusliku organisatsiooni tegevuse selge eristamine ja konkretiseerimine enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist jätkaks maksuhaldurist isikutele stabiilsema üldmulje.

01.10.1996 jõustunud MTÜS-i on kehtivusajal muudetud ja täiendatud erinevate aktidega. Muudatused ning täiendused on seisnenud peamiselt tehnilistes küsimustes ehk täpsustatud on mittetulundusühingute ühinemist ja jagunemist, aruandlust ja dokumentide säilitamist, liikmeks saamisega seonduvat jm. MTÜS-is kajastatud üldpõhimõtted on jäänud seaduse esmakordsest jõustumisest samaks ning täiendavaid selgitusi mittetulundusühingute olemuse kohta lisatud ei ole.

Sellest tulenevalt oleks MTÜS-i tarvilik ajakohastada. Oluline on lisada täpsustusi reguleerimaks olukordi, kus isik tegeleb ettevõtlusega. Eelkõige on vaja täpsustada MTÜS §-i 7, mis reguleerib põhikirja. Sättes peaks olema konkreetsemalt selgitatud, et kui isik tegeleb ka ettevõtlusega, peaks põhikiri olema üksikasjalikum ning mittetulunduslik tegevus ja ettevõtlus oleksid põhikirja alusel arusaadavalt eristatavad.

Kokkuvõtvalt on maksuhalduril vajalik avaldada mittetulunduslike organisatsioonide tegevuse kohta selgitusi, et mittetulundusliku eesmärgiga isiku loomisel oleks asutajatel arusaadav, kuidas aruandlust korraldada. Mittetulunduslikul eesmärgil loodud kuid samas ettevõtlusega tegelevad

isikud peaksid teadma juba organisatsiooni loomise algjärgus, milles tegevus seisnema hakkab ning kuidas tegevuse vorme eristada. Teavitustöö vältiks isiku jaoks koormavaid maksukontrolle. Kui mittetulunduslikud organisatsioonid on oma tegevuse eristanud, on maksuhalduril võimalik seisukoht võtta, kas isikul on reaalselt vajalik käibemaksukohustuslaseks registreerida. Kui registreerimise järgi siiski peaks vajadus tekkima, oleks tarvilik luua vaid osaliselt ettevõtlusega tegelevate isikute jaoks käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus, mille alusel oleks maksuhalduril isiku tegevuse kohta adekvaatne info. Sellega vältiks olukordi, kus isiku tegevuse vorme hakatakse eristama ajal, mil isik on juba maksukohustuslasena tehinguid teinud. Oluline info mittetulunduslikul eesmärgil loodud isiku tegevuse kohta peaks eelkõige tulema isiku põhikirjast. Sellest tulenevalt tuleks ajakohastada MTÜS-i ning kohustada mittetulunduslikke organisatsioone, kes tegelevad osaliselt ka ettevõtlusega, juba põhikirja loomisel tegevused eristada.

KOKKUVÕTE

Mittetulundusliku sektori moodustavate ühenduste puhul ei ole tegemist tavapäraste äriühingutega ning seetõttu tekivad mittetulunduslike ühenduste maksustamisel erisused. Mittetulunduslike ühenduste puhul tuleb hinnata, kas konkreetsete tehingute tegemisel on tegemist mittetulundusliku tegevusega või ettevõtlusega ja kas kulutused on tehtud maksustatava käibe tarbeks või on seotud ettevõtlusega. Mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku eesmärgiks või põhitegevuseks ei saa olla majandustegevuse kaudu tulu saamine ehk kasumi teenimine. Samas kui tulu tekib, siis võib seda kasutada ainult põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks. Sellest tulenevalt ei saa olla mittetulunduslikul eesmärgil tegutsevad ning mitte ettevõtlusega tegelevad isikud oma tegevuse kogu ulatuses maksukohustuslasteks käibemaksuseaduse mõistes.

Teema aktuaalsus seisnes selles, et mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimisel on vaja selgelt eristada ühingu tegevuse vorme, et hinnata, milline majandustehing on käibemaksu objektiks.

Töö uudsus seisnes selles, et autorile teadaolevalt ei ole varem mittetulundusliku sektori tegevust kui käibemaksuobjekti uuritud. Töö lisandväärtus seisnes maksuhalduri tähelepanu juhtimises mittetulunduslikel eesmärkidel tegutseva isiku käibemaksukohustuslaseks registreerimisel tekkivatele probleemidele.

Lõputöö eesmärk oli analüüsida mittetulundusliku sektori mittetulunduslikku tegevust ja ettevõtlust. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Lõputöö esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade mittetulundusliku sektori mõistest, olemusest ja vormidest. Selgus, et organiseeritud ühiskonna võib jagada kolmeks sektoriks. Kolmas sektor ehk mittetulundussektor on ühiskondlik elukorraldus, kus kodanikud osalevad ühiskonda puudutavate küsimuste arutamises ja otsustamises. Eesti mittetulundussektoris tegutsevad isikud on mittetulundusühingud, sihtasutused ja seltsingud. Mittetulundusühingud ja sihtasutused erinevalt oma olemuselt äriühingutest ning mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsevate isikute eesmärgiks ei saa olla kasumi teenimine. Mittetulundusühing võib ettevõtlusega tegeleda, kuid teenitud tulu võib kasutada üksnes põhikirjalise eesmärgi saavutamiseks ning ettevõtlus ei saa olla mittetulundusühingu põhitegevus.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade käibemaksu üldpõhimõtetest ja ettevõtlustegevuse mõistest käibemaksuseaduse tähenduses. Selle tulemusena selgitati, et käibemaks on oma olemuselt lisandunud väärtuse maks, mis tähendab, et maksu makstakse lisandunud väärtuselt. Seega on käibemaksuga maksustamise puhul oluline kaupade võõrandamisele ja teenuste osutamisele suunatud tegevus, mitte kasumi saamise eesmärk. Sellest tulenevalt on käibemaksuseaduse tähenduses ettevõtluse kui käibemaksu objekti tunnusteks tingimused, et tegemist on iseseisva majandustegevusega, mille käigus võõrandatakse kaupu või osutatakse teenust olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Ettevõtluse tarbeks soetatud kaupadest ning teenustest toodetakse otseselt uusi kaupu või luuakse uusi teenuseid või kasutatakse soetatud kaupu või teenuseid kaudselt tootmisprotsessi tarbeks.

Kolmas uurimisülesanne oli analüüsida mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse erisusi. Selgus, et mõisted erinevad üksteisest peamiselt tegutsemise eesmärgi alusel. Analüüsi tulemusel on selgunud, et mittetulunduslikul eesmärgil asutatud isik ei saa olla võrreldes tavapärase äriühinguga loodud kasumi saamiseks. Äriühingute tegevus toimub läbi ettevõtluse ning tulu saab dividendidena jaotada. Mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku ettevõtlus saab olla vaid kõrvaltegevus, mille tulemit kasutatakse põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks.

Neljas uurimisülesanne oli töötada välja võimalikud lahendused mittetulundusliku tegevuse ja ettevõtluse paremaks eristamiseks. Järeldati, et maksuhalduril on vajalik avaldada mittetulunduslike organisatsioonide tegevuse kohta selgitusi ning seisukohti, et mittetulundusliku eesmärgiga isiku loomisel oleks asutajatel selgelt arusaadav, kuidas tegevust eristada. Mittetulunduslikul eesmärgil loodud kuid samas ettevõtlusega tegelevad isikud peaksid täpselt teadma juba organisatsiooni loomise algjärgus, milles nende tegevus seisnema hakkab ning kuidas erinevaid tegevuse vorme eristada. Kui mittetulunduslikud organisatsioonid on oma tegevuse eristanud, on maksuhalduril võimalik seisukoht võtta, kas isikul on realselt vajalik käibemaksukohustuslaseks registreerida või mitte. Kui registreerimine on vajalik ja põhjendatud siis on tarvilik luua vaid osaliselt ettevõtlusega tegelevate isikute jaoks käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus, mille alusel oleks maksuhalduril isiku tegevuse kohta adekvaatne info. Sellega väldiks olukordi, kus isiku tegevuse vorme hakatakse eristama ajal, mil isik on juba maksukohustuslasena tehinguid teinud. Oluline info mittetulunduslikul eesmärgil loodud isiku tegevuse kohta peab eelkõige tulema isiku põhikirjast. Ajakohastada tuleb MTÜS-i ning kohustada mittetulunduslikke organisatsioone, kes tegelevad osaliselt ettevõtlusega, juba põhikirja loomisel tegevused eristada.

Püstitatud uurimisülesannete kaudu täideti lõputöö eesmärk ehk analüüsiti mittetulundusliku sektori mittetulunduslikku tegevust ja ettevõtlust. Analüüsi tulemusena jõuti järeldusele, et mittetulunduslikul eesmärgil tegutseva isiku tegevus ei saa kogu ulatuses olla ettevõtlus. Sellest tulenevalt on mittetulunduslikul eesmärgil loodud isiku käibemaksudokumentatsiooniks registreerimisel oluline eristada isiku tegevuse vorme, et määrata õige käibemaksuobjekt. Tegevus on vajalik eristada enne registreerimist, et vältida hilisemaid maksude väärarvutusi ning isiku jaoks koormavaid tagantjärele läbiviidavaid maksukontrolle.

Edaspidi on vajalik täiendavalt uurida, kui suure osa mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsevad isikud käibemaksudokumentatsioonide registrist hõlmavad ning selle põhjal analüüsida maksuhalduri riskide hindamist ning ressursside olemasolu mittetulunduslikel eesmärkidel tegutsevate isikute käibemaksudokumentatsiooniks registreerimise kontrolli osas.

SUMMARY

The title of this diploma thesis is „Non-profit activity and business of the non-profit sector”. The thesis is written in Estonian and consists of 39 pages. Author has referred to 31 sources.

The problem is that there is no basic explanations to distinguish non-profit activity and business in the non-profit sector. This obstructs non-profit organisations transactions to determinate the tax object.

The purpose of the diploma thesis is to analyse non-profit activity and business of the non-profit sector.

To achieve the aim author:

1. Gives an overview of the non-profit sector concept, nature and forms.
2. Gives an overview of the general principles of VAT and the definition of business activity in Value Added Tax Act.
3. Analyses the differences between the non-profit activity and business.
4. Purposes potential solutions to to distinguish non-profit activity and business.

The analysis resulted in the conclusion that the person acting for non-profit purpose can not fully address its action to business. Parties concerned need to be informed to distinguish non-profit activity and business. Also, it is necessary to verify the activity of the non-profit organisation before registered as a VAT taxable person and update the Non-Profit Associations Act.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

- Elling, T. 2008. Käibemaks I osa. Sisekaitseakadeemia
- Gustavus, E. 2001. Äriühinguõigus. AS Rebellis
- Kallam, H; Kolbre, E; Lend, E; Möller, L; Reinhold, V; Simson, A; Uustalu, A; Venesaar, U. 2003. Ärikorralduse põhiteadmised. Kirjastus Külim
- Kägi, K; Võimre, U. 2007. Käibemaks. Äripäeva Kirjastus
- Lehis, L. 2012. Maksuõigus. Kirjastus Juura
- Mereste, U. 2003. Majandusleksikon I. Eesti Entsüklopeediakirjastus
- Mitt, A. 2006. Ettevõtlusvabaduse õiguslik olemus. Juridica VI, 380-307
- Pulk, S. 2001. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Kirjastus Juura
- Salu, M. 2005. Ettevõtluse alused. Kirjastus Ilo
- Värv, A. 2008. Ühinguõigus. Sisekaitseakadeemia
- Audiitortevgevuse seadus 27.01.2010, jõustunud 08.03.2010, osaliselt jõustumise aeg vastavalt §-le 207 - RT I 2010, 9, 41 ... RT I, 18.12.2012, 3
- Euroopa Liidu Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, jõustunud 01.01.2007 - ELT L 347, 11.12.2006 ... ELT L 326, 10.12.2010
- Haldusmenetluse seadus 06.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 58, 354 ... RT I, 23.02.2011, 3
- Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud vastavalt §-le 50 – RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 27.03.2012, 7 (Käibemaksuseadus, 10.12.2003)
- Maksukorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud vastavalt §-le 170 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 02.07.2012, 8 (Maksukorralduse seadus, 20.02.2002)
- Mittetulundusühingute seadus 06.06.1996, jõustunud 01.10.1996 – RT I 1996, 42, 811 ... RT I, 18.12.2012, 3 (Mittetulundusühingute seadus, 06.06.1996)
- Raamatupidamise seadus 20.11.2002, jõustunud vastavalt §-le 62 - RT I 2002, 102, 600 ... RT I, 25.05.2012, 8

Riigivaraseadus 11.11.2009, jõustunud 01.01.2010 - RT I 2009, 57, 381 ... RT I, 05.04.2013, 2

Sihtasutuste seadus 15.11.1995, jõustunud 01.10.1996 – RT I 1995, 92, 1604 ... RT I, 18.12.2012, 3 (Sihtasutuste seadus, 15.11.1995)

Tulumaksuseadus 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 20.03.2013, 1

Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 08.07.2011, 6 (Võlaõigusseadus, 26.09.2001)

Äriseadustik 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 – RT I 1995, 26, 355 ... RT I, 18.12.2012, 3 (Äriseadustik, 15.02.1995)

Isiku maksukohustuslasena registreerimise avalduse vorm ja maksukohustuslase registreerimise kohta tehtava maksuhalduri otsuse vorm 07.04.2004 nr 76, jõustunud 01.05.2004 - RTL 2004, 44, 759 ... RT I, 04.04.2012, 8

Eesti Televisiooni kassatsioonkaebuse läbivaatamine KMS § 18 lg 3 kohaldamise asjas. Riigikohtu halduskolleegiumi 22.02.2001otsus nr 3-3-1-62-00

H. Treimuthi kassatsioonkaebuse läbivaatamine notari käibemaksukohustuse asjas. Riigikohtu Halduskolleegiumi 22.06.1999 otsus nr 3-3-1-29-99

Mittetulundusühingu Ühing Hiit kassatsioonkaebuse läbivaatamine Tulumaksuseaduse § 13 lg. 1 kohaldamise asjas. Riigikohtu halduskolleegiumi 26.04.2001otsus nr 3-3-1-12-01

MTÜ Toidu- ja Fermentatsioonitehnoloogia Arenduskeskus kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 21.10.2008 maksuotsuse nr 12-5/877 osalise tühistamise nõudes. Tallinna Ringkonnakohtu 19.11.2009 otsus haldusasjas nr 3-09-306

TNK Eesti OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 2. augusti 2007 maksuotsuse nr 12-5/286 tühistamiseks. Riigikohtu halduskolleegiumi 25.03.2009 otsus nr 3-3-1-3-09

Ettevõtluse tõendamise enne registreerimist. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt <http://www.emta.ee/index.php?id=32625> välja otsitud 28.02.2013.

Käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus. Käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse täitmise juhised. Riigiteataja kodulehelt <https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/1040/4201/2010/104042012010Lisa%201.pdf#> välja otsitud 02.04.2013.

Mõisted ja metoodika (2011). Statistikaameti andmebaasist pub.stat.ee/px-web.2001/Database/Majandus/10Majandusüksused/08Uldandmed/ER_003.htm välja otsitud 25.01.2013