



ÕIGUSKANTSLER

Minister Jürgen Ligi  
Rahandusministeerium  
info@fin.ee

Teie 27.03.2009 nr 5-1/4161

Õiguskantsler 22.02.2010 nr 6-1/090431/1001022

## Märgukiri

Lugupeetud härra minister

Analüüsisin põhiseaduse § 139 lg 1 ja õiguskantsleri seaduse § 1 lg 1 ning 15 alusel põhiseaduslikkuse järelevalve korras käibemaksuseaduse § 16 lg 1 punkti 3 kooskõla põhiseadusega.

**Leian, et käibemaksuseaduse § 16 lg 1 punkt 3 on vastuolus põhiseaduse § 12 lg 1 lausega 1 osas, milles ei näe ette käibemaksuvabastust spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenusele, mida osutab sihtasutus.**

### I. Asjaolud ja menetluse käik

1. Eesti Maksumaksjate Liit pöördus minu poole ja osundas, et liidu hinnangul on käibemaksuseaduse (edaspidi *KMS*) § 16 lg 1 punkt 3 vastuolus põhiseaduse §-ga 12. Eesti Maksumaksjate Liit leiab, et säte on vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega, kuna *KMS* § 16 lg 1 punktis 3 sätestatud spordirajatise ja spordivahendite kasutamise teenuse (edaspidi sporditeenus) käibemaksuvabastus ei laiene kõigile mittetulunduslikes vormides tegutsevatele isikutele ja asutustele – nt sihtasutusele, avalik-õiguslikule juriidilisele isikule (üliskooli spordihoone), linna- või vallaasutusele (üldhariduskoolide spordirajatised, linna või valla sotsiaal- või spordiasutused).

Avaldaja leiab, et tema seisukohta toetab ka Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (*edaspidi* direktiiv) art 132 lg 1 punkt m, milles on sätestatud sporditeenuste maksuvabastus. Ehkki sätte eestikeelses versioonis on sporditeenuse osutajatena nimetatud mittetulundusühinguid,<sup>1</sup> järeldeb direktiivi muukeelsetest versioonidest, et silmas ei ole peetud mitte konkreetses õiguslikus vormis registreeritud, vaid kasumit mittetaotleval eesmärgil tegutsevaid ühendusi.<sup>2</sup> Avaldaja arvates on osundatud säte

<sup>1</sup>Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, art 132 lg 1 punkt m: “Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud: /.../ otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele.”

<sup>2</sup> vt eelmine viide, art 132 lg 1 punkt m, inglise keeles: “Member states **shall** exempt the following transactions: /.../ the supply of certain services linked to sport or physical education **by non-profit organisations** to persons taking part in sport or physical education“; saksa keeles: “Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:/.../

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, 15193 TALLINN. Tel 693 8404. Faks 693 8401. info@oiguskantsler.ee www.oiguskantsler.ee

seetõttu vastuolus ka Euroopa õigusega, kuid leiab, et praegusel juhul saab vastuolu kõrvaldada ka Eesti Vabariigi põhiseaduse tõlgendamise kaudu.

2. Eesti Maksumaksjate Liidu tõstatatud küsimuse analüüsimiseks pöördusin teabe nõudmisega Teie poole. Oma vastuses märkisite, et sporditeenuste osutamisel ei ole mittetulundusühingutel eeliseid võrreldes teiste mittetulunduslikes vormides tegutsevate isikute ja asutustega. Mittetulundusühingute poolt osutatav sporditeenus on maksuvaba käive, mis sisuliselt tähendab, et teenuse osutamist ei maksustata ja selle tarbeks ostetud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu maha arvata ei saa. Samuti selgitasite, et KMS § 1 ja § 4 lg 1 punkti 1 järgi maksustatakse teenust, mida osutatakse ettevõtluse käigus. Ettevõtlus on KMS § 2 lg 2 järgi isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupu ja osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest. Eraldi märkisite, et riigi-, valla- ja linnaasutus ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitletakse ettevõtlusena üksnes siis, kui see tegevus kujutab endast direktiivi 2006/112/EÜ I lisas sätestatud majandustegevust või selliseid KMS § 1 lg 1 loetletud tehinguid ja toiminguid, mida saavad teha ka teised maksukohustuslased ja mille maksustamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi. Seega, kui nimetatud sporditeenust ei osutata majandustegevuse käigus, siis nimetatud teenust ka ei maksustata, sõltumata asjaolust, kas see on osutatud mittetulundusühingu, sihtasutuse, avalik-õigusliku juriidilise isiku, linna- või vallaasutuse poolt. Lisaks leidsite, et kui sihtasutus, avalik-õiguslik juriidiline isik, linna- või vallaasutus osutab sporditeenust ettevõtluse korras, siis vastavat teenust tuleb ka käibemaksuga maksustada, kuna sellisel juhul ei tegutseta kasumit mittetaotlevana. Riigi-, linna- või vallaasutuste ning avalik-õiguslike juriidiliste isikute tegevust käsitletakse erandjuhtudel ettevõtlusena. Seega üldjuhul nende poolt osutatav sporditeenus ei ole maksustatav käive. Sihtasutuse puhul vaadatakse konkreetse sihtasutuse tegevust, mis eesmärgil ta on loodud ja kas konkreetset teenust osutatakse ettevõtluse käigus või mitte. Seetõttu olite seisukohal, et põhiseaduslik probleem puudub ning käibemaksuseadust ei ole kavas muuta.

## II. Vaidlustatud säte

3. Käibemaksuseaduse § 16 lõige 1 punkt 3 sätestab:

### “§ 16. Maksuvaba käive

(1) Käibemaksuga ei maksustata järgmiste sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet:

[...]

3) teenus, mida mittetulundusühing tasuta või liikmemaksu eest osutab oma liikmele, ning spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenus, mida mittetulundusühing osutab füüsilisele isikule;“

---

bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, **die Einrichtungen ohne Gewinnstreben** an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“; itaalia keeles: “Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: /.../ talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica, fornite **da organismi senza fini di lucro** alle persone che esercitano lo sport o l’educazione fisica;“; hispaania keeles: “Los estados miembros eximiran las operaciones siguientes: /.../ determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la practica del deporte o de la educacion fisica, facilitadas por **organismos sin fin lucrativo** a las personas que practican el deporte o la educacion fisica.“

### III. Õiguskantsleri seisukoht

4. Käesolev märgukiri ei puuduta riigi-, valla-, linnaasutustele ja avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele maksuvabastuse sätestamata jätmist, sest eeltoodud asutuste ja isikute puhul ei ole tegemist põhiõigusvõimeliste isikutega. Siiski pean vajalikuks osundada sellele, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 13 lõige 2 võimaldab liikmesriikidel lugeda ametivõimude tegevuseks avalik-õiguslike organisatsioonide tegevuse, mis on artiklite 132, 135, 136, 371, 374-377, artikli 378 lõike 2, artikli 379 lõike 2 ja artiklite 380-390 alusel maksust vabastatud. Sporditeenuste osutamisele laienev maksuvabastus on sätestatud direktiivi art 132 lõike 1 punktis m. Seega on eeltoodud sätteist tulenevalt liikmesriigil võimalik selgelt lugeda riigi-, valla- ja linnaasutuste ning avalik-õigusliku isiku poolt sporditeenuste osutamisega seotud tegevus ametivõimude tegevuseks ning jätta see käibemaksuga maksustamata.

5. Järgnevalt kontrollin esmalt üldise võrdsuspõhiõiguse (PS § 12 lg 1 ls 1) kaitseala riivet (1) ning seejärel, kas riiveks on mõistlik põhjus (2).

#### 1. Ebavõrdne kohtlemine

6. PS § 12 lõikest 1 tuleneb kohustus tagada isikute võrdne kohtlemine nii seaduste rakendamisel kui ka õigusloomes.<sup>3</sup> Seadusandja on kohustatud kohtlema võrdseid isikuid, isikute gruppe ja faktilisi asjaolusid võrdselt.

7. Vaidlustatud säte näeb ette, et mittetulundusühingu poolt füüsilisele isikule spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenuse osutamine on maksuvaba käive. Mittetulundusühing on vastavalt mittetulundusühingute seaduse (edaspidi MTÜS) § 1 lõikes 1 sätestatule isikute vabatahtlik ühendus, mille eesmärgiks või põhitegevuseks ei või olla majandustegevuse kaudu tulu saamine. MTÜS § 2 lõike 1 järgi on mittetulundusühing eraõiguslik juriidiline isik, mille õigusvõime tekib mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrisse kandmisega ja lõpeb registrist kustutamiselega. KMS § 16 lg 1 p 3 sõnastusest koostoimes mittetulundusühingute seaduses sätestatud „mittetulundusühingu“ määratlusega tuleneb, et spordiga seotud teenuste maksuvabastus laieneb üksnes mittetulundusühinguna registreeritud ühingu sporditeenustele. Muude kasumit mittetaotlevate ühingu poolt spordiga seotud teenuste osutamist maksuvabaks käibeks ei loeta.

8. Leiate minu teabe nõudmisele vastates, et juhul, kui sihtasutuste jne poolt sporditeenuste osutamist on võimalik lugeda mitte-ettevõtluseks, saavutatakse maksuvabastusega võrdväärne olukord, sest käibemaksuga maksustatakse vaid ettevõtluse käigus osutatavat teenust. Olete märkinud, et ”kui sihtasutus [...] osutab sporditeenust ettevõtluse korras, siis tuleb vastavat teenust käibemaksuga maksustada, kuna sellisel juhul teenuse osutamisel ei tegutseta kasumit mittetaotlevana.”

Eelnevast tulenevalt on vaja lähemalt vaadelda käibemaksuseaduses sätestatud ettevõtluse mõistet. KMS § 2 lg 2 defineerib ettevõtlust kui isiku iseseisvat majandustegevust, mille käigus võõrandatakse kaupu või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest. Käive on vastavalt KMS § 4 lg 1 punktis 1 sätestatule ettevõtluse käigus kauba võõrandamine ja teenuse osutamine.

<sup>3</sup> RKPJKo 03.04.2002 nr 3-4-1-2-02, p. 17.

9. Ülaloodud ettevõtluse mõistest nähtub, et kasumi taotlemine või mittetaotlemine ei oma tegevuse määratlemisel ettevõtlusena või mitte-ettevõtlusena käibemaksuseaduse järgi tähendust. Pelgalt asjaolust, et isik tegeleb käibemaksuseaduse tähenduses ettevõtluseks loetava tegevusega, ei ole seega kohane järeldada, et tegemist on kasumit taotleva tegevusega.

Sportiteenuste maksuvabastuste puhul omab tegevuse eesmärk tähendust, kuna maksuvabastuse tingimuseks on kasumi mittetaotlemine. Euroopa Kohus on spordiga seotud teenuste maksuvabastuste kontekstis märkinud, et **“kasumit mittetaotlevaks”** tuleb lugeda ka ühingut, mis **taotleb oma majandustegevuses pidevalt tulu, kui seda tulu kasutatakse organisatsiooni poolt teenuste osutamise eesmärgil**. Fakt, et kasumit mittetaotlev ühing taotleb või saab oma majandustegevuses süstemaatiliselt kasumit, ei mõjuta ühingu määratlemist kasumit mittetaotlevana kuuenda direktiivi artikli 13A lg 1 punkti m tähenduses.<sup>4</sup> Ühingu või organisatsiooni õigus maksuvabastusele sõltub sellest, millisel eesmärgil tulu teenitakse.<sup>5</sup> Kasumit mittetaotlevatel ühingutel ei tohi erinevalt äriühingutest olla eesmärki teenida kasumit oma liikmete vahel jaotamiseks.<sup>6</sup>

Ka kasumit mittetaotlevad ühingud võivad tegeleda majandustegevusega ning ka juhul, kui ühing saab või taotleb oma majandustegevuses pidevalt kasumit, on tal direktiivi järgi õigus käibemaksuvabastusele, kui kasumit ei taotleta ühingu liikmete vahel jaotamiseks.

10. Kui isikul on iseseisev majandustegevus ning selle käigus võõrandatakse kaupu või osutatakse teenust, kuulub käive vastavalt käibemaksuseadusele ka maksustamisele, välja arvatud juhul, kui seaduses on sätestatud maksuvabastus.

Mittetulundusühingu vormis tegutsevate isikute poolt osutatavatele sporditeenustele ongi seaduses sätestatud maksuvabastus. Ka juhul, kui mittetulundusühingu poolt sporditeenuse osutamine loetakse majandustegevuseks ja käibemaksuseaduse tähenduses ettevõtluseks, on vastavalt KMS § 16 lg 1 punkti 3 järgi tegemist maksuvaba käibega.

Seevastu mittetulunduslikul eesmärgil tegutsevate sihtasutuste poolt sporditeenuste osutamisele ei ole maksuvabastust ette nähtud.

## 2. Mõistlik ja asjakohane põhjus

11. PS § 12 lg 1 sätestatud keeldu kohelda võrdseid ebavõrdselt on rikutud, kui kaht isikut, isikute gruppi või olukorda, mida saab pidada võrreldavaks, koheldakse meelevaldselt ebavõrdselt. Kui on olemas mõistlik ja asjakohane põhjus, on ebavõrdne kohtlemine seadusloomes põhjendatud.<sup>7</sup> „Mõistlik ja asjakohane on põhjus juhul, kui see on mõõdukas. Ebavõrdse kohtlemise mõõdukuse väljaselgitamiseks tuleb kaaluda ebavõrdse kohtlemise eesmärki ja tekitatud ebavõrdse olukorra raskust.“<sup>8</sup>

Võrdse kohtlemise põhimõtet nimetatakse maksuõiguses ka ühetaolise maksustamise elik neutraalsuse põhimõtteks. Nii maksustamine kui ka maksuvabastus peaks olema omandivormist

<sup>4</sup> EÜ direktiivi 2006/112/EÜ vastav säte on art 132 lg 1 punkt m.

<sup>5</sup> Euroopa Kohtu 21.03.2002 otsus asjas C-174/00 *Kennemer Golf & Country Club vs Staatssecretaris van Financiën*, p. 26, 28 ja 35.

<sup>6</sup> See tähendab, et nt sihtasutuse vormis tegutsev kooliujujala, mida lubatakse tasu eest kasutada ka kooliga mitteseotud isikutel, peaks saama käibemaksuvabastuse olenemata sellest, et sporditeenuse osutamisega taotletakse ka piletitulu. Maksuvabastuse saamiseks on tulu vaja investeerida tagasi samasse käitisesse, mitte jaotada seda liikmete vahel.

<sup>7</sup> RKPJKo 03.04.2002 nr 3-4-1-2-02, p 17.

<sup>8</sup> RKPJKo 30.09.2008, 3-4-1-8-08, p.32.

sõltumata neutraalne, st kohtlema maksumaksjaid ühetaoliselt. Sporditeenuste osutamisega seotud maksuvabastus peaks laienema kõigile kasumit mittetaotlevatele isikutele ja ühendustele, kes osutavad sporditeenuseid. Maksuvabastus tuleks määratleda mitte õigusliku vormi kaudu, vaid lähtudes ühingu eesmärkidest.<sup>9</sup>

Euroopa Kohus on neutraalsuse põhimõttest lähtunud ka käibemaksuvabastustega seotud vaidluste lahendamisel ja leidnud, et samal tegevusalal tegutsevaid ettevõtjaid tuleb maksustada ühtmoodi. Kui maksuvabastus sõltub tegevuse õiguslikust vormist, on neutraalsuse põhimõtet rikutud.<sup>10</sup>

**12.** Maksuvabastus ei laiene KMS § 16 lg 1 p 3 järgi kõigi mittetulunduslikus vormis tegutsevate ühingute ja organisatsioonide poolt spordirajatiste või vahendite tasu eest kasutusse andmisele. Maksuvabastus ei laiene sihtasutustele. Kuna sihtasutusi ei kohelda mittetulundusühingutega sarnaselt, kaasneb sellega võrdsuspõhiõiguse riive.

**13.** Nagu eespool märgitud, ei ole mitte igasugune võrdsete ebavõrdne kohtlemine võrdsuspõhiõiguse rikkumine. Võrdsuspõhiõigust on rikutud, kui ebavõrdseks kohtlemiseks puudub mõistlik ja asjakohane põhjus. Seega, kui ühetaolisest maksualasest kohtlemisest tehakse erisusi, peavad need erisused olema põhjendatud.

Rahandusministeerium ei ole esitanud asjakohast põhjendust sihtasutuste erinevale kohtlemisele võrreldes mittetulundusühingutega. Samuti ei ole põhjendusi toodud käibemaksuseaduse eelnõu seletuskirjas,<sup>11</sup> mistõttu järelتان, et käesoleval juhul puudub mõistlik põhjus isikute erinevaks kohtlemiseks.

#### **IV Kokkuvõte**

**14.** Kuna kasumit mittetaotlevaid ühinguid on asunud käibemaksuseaduses erinevalt kohtlema ning teada ei ole ühtki mõistlikku põhjust, miks neid peaks erinevalt kohtlema, on minu hinnangul **KMS § 16 lg 1 punkt 3 vastuolus põhiseaduse § 12 lg 1 lausega 1 osas, milles see ei näe ette käibemaksuvabastust spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenusele, mida osutab sihtasutus.**

---

<sup>9</sup> Euroopa Kohtu 21.03.2002 otsus asjas C-174/00 *Kennemer Golf & Country Club vs Staatssecretaris van Financiën*, p. 26.

<sup>10</sup> Euroopa Kohtu 07.09.1999 otsus asjas nr C-216/97, *Jennifer Gregg & Mervyn Gregg vs Commissioners of Customs and Excise*, p.20: "The principle of fiscal neutrality precludes, inter alia, economic operators carrying on the same activities from being treated differently as far as the levying of VAT is concerned. It follows that that principle **would be frustrated** if the possibility of relying on the benefit of **the exemption** provided for activities carried on by the establishments or organisations referred to in Article 13A(1)(b) and (g) **was dependent on the legal form in which the taxable person carried on his activity**" [ rõhutus lisatud ].

<sup>11</sup> Riigikogu 10. koosseisu ajal vastu võetud käibemaksuseaduse eelnõu (131 SE) seletuskiri on kättesaadav veebiaadressil [www.riigikogu.ee](http://www.riigikogu.ee).

Teen Teile ettepaneku algatada seaduse põhiseadusega kooskõlla viimiseks vastavasisulise eelnõu koostamine. Palun Teid märgukirjaga arvestamise kohta vastata 30 päeva jooksul käesoleva märgukirja saamisest.

Lugupidamisega

*/allkirjastatud digitaalselt/*

Indrek Teder