

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Ruth Raudsepp

**SISENDKÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE
MITTEETTEVÕTLUSE OLEMASOLUL**

Lõputöö

Õppekava MAJANDUSARVESTUS

Juhendaja: Kaidi Kallaste, PhD

Tallinn 2019

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Ruth Raudsepp

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 152183BDMR

Üliõpilase e-posti aadress: raudseppruth@gmail.com

Juhendaja: Kaidi Kallaste, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1 KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASE ETTEVÕTLUS JA MITTEETTEVÕTLUS	8
1.1 Käibemaksuarvestuse üldised põhimõtted.....	8
1.2 Ettevõtluse määratlemine.....	11
1.3 Eestis tegutsevad isikud, kellel on nii ettevõtlus kui ka mitteettevõtlus.....	13
1.4 Sisendkäibemaksu mahaarvamine mitteettevõtluse olemasolul	16
2 KÄIBEMAKSUARVESTUS KARJAKASVATUSEGA TEGELEVATES MTÜ-des.....	21
2.1 Ülevaade valdkonnast ja makstavatest toetustest	21
2.2 Probleemid valdkonnas seoses käibemaksuarvestusega.....	29
2.3 Järeldused ja ettepanekud	37
KOKKUVÕTE	41
SUMMARY	43
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	45
LISAD	48
Lisa 1. Karjakasvatusega tegelevad MTÜ-d.....	49
Lisa 2. MTÜ-de käibed 2017-2018	67

LÜHIKOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö “Sisendkäibemaksu mahaarvamine mitteeetevõtluse olemasolul” eesmärk on välja selgitada, kuidas toimub mitteeetevõtluse olemasolul sisendkäibemaksu mahaarvamine ning milliseid probleeme esineb praktikas. Eesmärgi täitmiseks analüüsitakse ettevõtluse ja mitteeetevõtluse mõistet nii seadusandlusest kui ka kohtupraktikast lähtuvalt. Uuritakse, kuidas toimub ja on reguleeritud sisendkäibemaksu mahaarvamine olukorras, kus isikul on nii ettevõtlus kui ka mitteeetevõtlus.

Töös analüüsitakse põhjalikumalt karjakasvatusega tegelevaid mittetulundusühinguid, kes tegelevad poollooduslike koosluste hooldamisega läbi karjatamise. Antakse ülevaade valdkonnast ja valdkonnas antavatest toetustest, kui nende mittetulundusühingute peamistest tuluallikatest. Andmed karjakasvatajatest mittetulundusühingute kohta on saadud SA Keskkonnainvesteeringute Keskuse kodulehelt rahastatud projektide nimekirjast, kuna kariloomade soetamiseks makstakse toetusi vaid SA Keskkonnainvesteeringute Keskuse kaudu. Saadud andmete alusel on võimalik hinnata, kui suur on see osa, keda võivad tuvastatavad probleemid puudutada.

Töös uuritakse, kui lihtne või keeruline on määratleda ettevõtluse osa ja mitteeetevõtluse osa nende mittetulundusühingute tegevusest ja mis probleeme see kaasa toob sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Uuring viiakse läbi kahe hiljutise kohtulahendi analüüsimise, mis olidki peamiseks ajendiks, miks töö autor on võtnud uurimise alla just karjakasvatusega tegelevad mittetulundusühingud. Nimetatud kohtulahendid käsitlevadki peamiselt ettevõtluse määratlemist ja sisendkäibemaksu mahaarvamist. Kuigi nende lahendite analüüsimise tulemusena ei saanud autor vastust küsimusele, kuidas tuleb korraldada sisendkäibemaksu mahaarvamine sedalaadi tegevusega tegelevates mittetulundusühingutes, aitab nende kohtulahendite analüüsimine paremini mõista probleemide olemust ja sellest tulenevalt pakkuda välja võimalikud lahendused.

Võtmesõnad: ettevõtlus, mitteeetevõtlus, sisendkäibemaks, suhtarv.

SISSEJUHATUS

Mitteettevõtluse määratlemine on üks keerulisemaid ülesandeid, kui tõstatub küsimus seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta. Käibemaksuseaduses on defineeritud ettevõtluse mõiste, kuid mitteettevõtlust otseselt defineeritud ei ole. See on see osa isiku tegevustest, mis ei ole ettevõtlus, kuid see peab siiski olema piiritletud, et saaksime rääkida selle isiku mitteettevõtlusest. Mittetulundusühingute puhul aitab mitteettevõtlust piiritleda mõningal määral põhikiri, kus on sätestatud mittetulundusühingu eesmärk ja tegevused selle eesmärgi täitmiseks. Samas võib mittetulundusühingu ettevõtlus toimuda mitteettevõtlusega samas valdkonnas, mistõttu on veelgi keerulisem tõmmata piir ettevõtluse ja mitteettevõtluse vahele.

Käesoleva lõputöö eesmärk on välja selgitada, kuidas toimub mitteettevõtluse olemasolul sisendkäibemaksu mahaarvamine ning milliseid probleeme esineb praktikas. Töö autor on võtnud endale ülesandeks uurida, kas ja mil määral esineb probleeme ettevõtluse ja mitteettevõtluse määratlemisega ning sellega seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta. Töö autori hinnangul on tegemist nn halli alaga, mistõttu on teema uudne, vähe uuritud. Uurimise alla on võetud karjakasvatajatest poollooduslike koosluste hooldamisega tegelevad mittetulundusühingud. Teema valik oli peamiselt ajendatud kahest kohtulahendist, mis käsitlesid just taoliste mittetulundusühingute ettevõtlust ja sellega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

Uurimisülesanded, mis aitavad kaasa töö eesmärgi täitmisele, on järgmised:

- uurida, kuidas on määratletud ettevõtlus ja reguleeritud sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine seadusandlikul tasandil;
- analüüsida kohtulahendeid, kus käsitletakse sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist olukorras, kus isikul on nii ettevõtlus kui ka mitteettevõtlus;
- tuua välja karjakasvatusega tegelevatele mittetulundusühingutele makstavad toetused ja nende maksmise tingimused;
- analüüsida karjakasvatusega tegelevate mittetulundusühingute käibemaksuarvestust ja selle seost saadavate toetustega;

- tuvastada probleemid seoses karjakasvatusega tegelevate mittetulundusühingute käibemaksuarvestusega.

Töö on jaotatud kaheks osaks. Esimeses osas käsitletakse käibemaksukohustuslase käibemaksuarvestuse üldiseid põhimõtteid ettevõtluse ja mitteettevõtluse olemasolul. Antakse ülevaade ettevõtluse ja mitteettevõtluse olemusest, sisendkäibemaksu mahaarvamisest olukorras, kus isikul on nii ettevõtlus kui mitteettevõtlus.

Teises osas käsitletakse käibemaksuarvestust karjakasvatusega tegelevates mittetulundusühingutes. Selles osas tehakse kõigepealt ülevaade valdkonnast, selle suurusest ja makstavatest toetustest. Oluline osa uuringust moodustab kohtulahendite analüüs MTÜ Ökoabi haldusasjas nr 3-3-1-10-16 ja MTÜ Hiiu Rannad haldusasjas nr 3-15-984. Enne neid kohtulahendeid oli sisendkäibemaksu mahaarvamist mittetulundusliku tegevuse olemasolul käsitletud vaid MTÜ Toidu- ja Fermentatsioonitehnoloogia Arenduskeskuse haldusasjas nr 3-09-306 ja Eesti Televisiooni haldusasjas nr 3-3-1-62-00. Viimati nimetatud kohtulahend pärineb 2001. aastast. Kuigi käesolevas töös analüüsitud kohtulahendites ei leidnud kohus, et nendel mittetulundusühingutel oleks mitteettevõtlus, mistõttu puudub vajadus sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise rakendamiseks, aitab töö autori hinnangul nende lahendite analüüsimine paremini mõista käibemaksuarvestuse probleemide olemust mittetulundusühingutes. Kohtulahendite analüüsimise kaudu on võimalik tuvastada probleemi olemus ja pakkuda välja võimalikud lahendused. Probleemi ulatust aitavad mõningal määral määratleda statistilised andmed karjakasvatajatest mittetulundusühingute kohta. Andmed karjakasvatajatest mittetulundusühingute kohta on saadud SA Keskkonnainvesteeringute Keskuse kodulehelt rahastatud projektide nimekirjast, kus kuvatakse Euroopa Liidu struktuurivahenditest rahastatud projektid alates 2008. aastast ja keskkonnaprogrammist rahastatud toetused alates 2011. aastast. Kuigi keskkonnaprogrammist rahastati projekte ka varem, neid nimekirjas ei ole. See on seotud asjaoluga, et keskkonnaprogrammist saadavatele toetustele hakati taotlusi esitama elektrooniliselt alates 2011. aasta jaanuarist seoses andmebaasi KIKAS kasutuselevõttuga. Samas ei mõjuta see asjaolu märkimisväärselt analüüsimise tulemusi, kuna nimekirjas olevad mittetulundusühingud on saanud ka struktuurivahenditest toetusi alles alates 2011. aastast. Põhjuseks, miks käesolevas töös on analüüsitava andmete aluseks võetud SA Keskkonnainvesteeringute Keskuse kaudu rahastatud projektid, on asjaolu, et kariloomade soetamiseks eraldatakse mittetulundusühingutele toetusi vaid SA Keskkonnainvesteeringute Keskuse kaudu. Seega võib eeldada, et rahastatud projektide nimekirjas on peaaegu kõik mittetulundusühingud, kes tegelevad poollooduslike

koosuste hooldamisega karjatamise teel ja omavad selleks kariloomi. Ka Põllumajanduse Registrite ja Informatsiooni Ameti kaudu makstakse poolloodusliku koosluse hooldamise toetust nii pindalapõhiselt kui ka erinevaid toetusi olemasolevate loomade põhisealt, kuid Põllumajanduse Registrite ja Informatsiooni Amet loomade soetamist ei toeta.

Töös analüüsitakse, mis toetusi ja mis tingimusel mittetulundusühingutele makstakse, nende käibemaksukohustust ja selle seost saadud toetustega ning majandusnäitajaid. Andmed on saadud SA Keskkonnainvesteeringute Keskus kodulehelt, äriregistrist, majandusaasta aruannetest, Maksu- ja Tolliameti kodulehel avaldatud maksukohustuslaste tasutud maksude, käivete ja töötajate arvu aruannetest. Kuna MTA avaldab andmeid alates 2017. aastast, siis analüüsitakse töös 13 mittetulundusühingu 2017. ja 2018. aasta andmeid. Selles valimis on mittetulundusühingud, kes on olnud registreeritud käibemaksukohustuslasena enne 2016.aastat ja tegelenud vähemalt sellest ajast alates ka karjaksvatusega. Kahjuks ei ole tulenevalt maksusaladusest võimalik saada andmeid sisendkäibemaksu deklareerimiste kohta, mistõttu ei ole võimalik võrrelda mittetulundusühingute poolt deklareeritud sisendkäibemaksu summat käibelt arvestatud käibemaksu summaga.

Käesoleva töö raames on küsitatud SA Keskkonnainvesteeringute Keskus töötajat ja Maksu- ja Tolliameti ametnikku. Nimetatud isikute küsitamise eesmärk oli saada teavet, kuidas nimetatud asutused käsitlevad mittetulundusühingute toetuste ja käibemaksuga seotud asjaolusid.

1 KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASE ETTEVÕTLUS JA MITTEETTEVÕTLUS

1.1 Käibemaksuarvestuse üldised põhimõtted

Eestis kehtestati lisandväärtusmaksuna toimiv käibemaks juba 1991. aasta algusest, seda Eesti Vabariigi Valitsuse määrusega „Käibemaksuga maksustamise kord“. Maksu maksmine toimus Maksuameti 04.01.1991 “Käibemaksu rakendamise ajutine juhendi” alusel. Esimene käibemaksuseadus (KMS) hakkas kehtima 01.01.1992, seejärel järgmine 01.01.1994 ning seejärel järgmine 01.01.2002. Kehtiv KMS hakkas kehtima 01.05.2004 seoses Eesti astumisega Euroopa Liitu. (Käibemaksu ... 2006)

Eesti astumisel Euroopa Liituv reguleeris Euroopa Liidu ühist käibemaksusüsteem 1977. aastal vastu võetud kuues direktiiv nr 77/388/EEC. Direktiiv võeti vastu ühtlustamaks Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuarvestust. Seda muudeti üle 20 korra. Täitmaks Euroopa Komisoni eesmärki muuta käibemaksuseadustik lihtsaks ja läbipaistvaks, võti vastu direktiiv nr 112/2006/EEC, mis hakkas kehtima 01.01.2007. Tegemist on ühtse õigusaktiga, kuhu lisaks kuuendale direktiivile on koondatud ka teised direktiivid. (Nerudova, David 2008, 75)

KMS § 1 lg-s 2 on sätestatud põhimõte, et Eestis rakendatakse käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna, välja arvatud seaduses sätestatud erijuhtudel. Lisandunud väärtuse maksu rakendamist peetakse XX sajandi kõige tähelepanuväärsemaks saavutuseks maksunduses. Lisandunud väärtuse maksuna tasutava summa leidmiseks lahutatakse müügilt laekunud maksust sisseostudelt tasutud maks. Seega tuleb ettevõtjal tasuda maksu vaid lisatud väärtuse ulatuses. Eestis kasutatakse lisandunud väärtuse maksu nimetusena käibemaksu, kuigi käibemaks oma olemuselt on kumuleeruv – ettevõtja ei saa ostudelt tasutud maksu tagasi ega maha arvata. (Tammert 2005, 5-6) Seega tuleb vahet teha maksul, mida mujal maailmas tuntakse käibemaksu nime all ja meil rakendataval käibemaksul, mis tegelikult oma sisult on lisandunud väärtuse maks.

Kokkuvõtvalt võib välja tuua käibemaksu üldised tunnused alljärgnevalt (Lehis 2017, 270-271):

- Käibemaks on universaalne tarbimismaks - maksustatakse kõikide kaupade ja teenuste tarbimist, seejuures koormatakse igat müügietappi, vähendades maksukohustust eelmistel etappidel makstud maksu võrra.
- Käibemaks on objektiivne maks – maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist, mitte aga sellest, kes on kauba või teenuse müüjaks, on selleks siis äriühing, füüsilisest isikust ettevõtja, MTÜ vms.
- Käibemaks on perioodiline maks – üldjuhul on käibemaksu maksustamisperiood kalendrikuu.
- Käibemaks on kaudne maks – tegelikuks maksukoormise kandjaks on lõpptarbija, kes ostab kauba või teenuse, makstes kauba või teenuse hinnas sisalduva käibemaksu.
- Käibemaks toimib lisandväärtusmaksuna – et vältida käibemaksu kumuleerumist, siis maksab iga müügiahela lüli käibemaksu vaid tema poolt lisatud väärtusele, kus müügikäibele lisatud käibemaksust saab maha arvata sisendkäibemaksu.

Olenemata Eestis kehtiva seaduseniimest ei teki maksukohustuslasel maksukohustust oma kogu maksustatavalt käibelt - maksumaksjal on õigus KMS § 29 lg 1 kohaselt maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksusummast maha arvata kaupade soetamisel või teenuste saamisel makstud sisendkäibemaks. Seega ei teki käibemaksu kumuleerumist ja maksukohustuslasel tekib realselt maksukohustus üksnes maksukohustuslase poolt lisatud väärtuse ulatuses. (RM kommentaarid 2019)

Sisendkäibemaks KMS § 29 lg 3 mõistes on teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks, samuti kauba impordilt tasutud käibemaks ja ka pöördkäibemaks, mis maksukohustuslane ise arvestab ettevõtlusega tegelevalt välisriigi isikult saadud kaubalt või teenustelt, kauba ühendusesiseselt soetamiselt, paigaldatava või kokku pandava kauba soetamiselt ja kolmnurktehinguga kauba soetamiselt soetajana kolmnurktehingus.

Sisendkäibemaks on see, mis eristab käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna teistest tarbimismaksudest. Sisendkäibemaksu maha arvamine väldib käibemaksu kumuleerumise ja sellest tulenevad moonutused majandusprotsessides. (Tammert 2005, 9)

Käibemaksu puhul on eripäraks see, et maksukoormuse kandja ja maksukohustuslase isiku mõisted ei kattu. Käibemaksu puhul on ettevõtja maksukoguja rollis ja maksu tasujaks on

lõpptarbija. Tulumaksu puhul on aga maksukoormuse kandja ja maksukohustuslane üks ja sama isik. (*Ibid.*, 12). Käibemaksuga ei koormata ettevõtjat, ettevõtjad on ainult käibemaksu kogujad ja edastajad. Ettevõtja, kes kasutab ostetud kaupu ja teenuseid oma ettevõttes uute kaupade või teenuste tootmiseks või müüb neid edasi, saab ostudelt tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna koheselt maha arvata. Ettevõtja muutub tarbijaks ja teda võib maksustada juhul, kui ta kasutab kaupu või teenuseid mitte oma ettevõtluse tarbeks, näiteks töötajate või juhtkonna isiklikes huvides. Kui ettevõtjal puudub maksustatav käive, siis sisendkäibemaksu maha arvata ei saa. (Lehis 2017, 272)

Käibemaksuga maksustamisel tuleb jälgida neutraalsuse põhimõtet. Kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühtmoodi. Kui kaupade või teenuste ostja ei kasuta neid kaupu või teenuseid uute kaupade või teenuste valmistamiseks, siis on tegemist tarbijaga, kes maksab käibemaksu. Käibemaks on neutraalne siis, kui omavahel on kooskõlas ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Neutraalsuse põhimõttega on vastuolus nii käibemaksu kumulatsioon kui ka alusetud maksuvabastused, mis moonutavad ausat konkurentsi. (*Ibid.*, 273)

Ka Riigikohus on märkinud, et kuigi ettevõtjate vaheline käive maksustatakse, ei teki sellest ettevõtja jaoks tegelikku maksukoormust, st et kahe ettevõtja vaheline tehing jääb kokkuvõttes maksuvabaks. Kui ettevõtja kasutab sisseostetud kaupu või teenuseid otseselt või kaudselt uute maksustatavate kaupade tootmiseks, tagatakse talle sisendkäibemaksu kohese mahaarvamise õigus. (RKHKo 3-3-1-22-07)

KMS § 3 lg 1 kohaselt on käibemaksukohustuslane (edaspidi maksukohustuslane) ettevõtlusega tegelev isik, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Maksukohustuslasena registreerimis kohustus tekib isikul maksustatava käibe piirmäära ületamisest, mis alates 01.01.2018 on 40 000 eurot (KMS § 19 lg 1), perioodil 01.04.2011-31.12.2017 oli piirmääraks 16 000 eurot. Piirmäära hulka arvatakse Eestis tekkiv 20%, 9% ja 0% määraga maksustatav käive ja nullmääraga maksustatavad teenused, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti. Ettevõtja võib ennast maksukohustuslasena registreerida ka ilma, et tal oleks registreerimis kohustust tekkinud.

KMS § 3 lg 1 täpsustab, et isik on füüsiline või juriidiline isik, sealhulgas avalik-õiguslik juriidiline isik, ja riigi-, valla- või linnaasutus. KMS-s käsitatakse isikuna lisaks füüsilistele ja juriidilistele isikutele ka riigi-, valla- või linnaasutust, seega on isiku mõiste KMS-s laiem kui

tsiviilõiguses. (RM kommentaarid 2019) Riigikohus on leidnud, et maksuõigussuhtes on kohaliku omavalitsuse üksuse asutusele juriidilise isikuga sarnane õigusvõime. Kuigi ametiasutused või ametiasutuste hallatavad asutused ei saa teha omavahel tsiviilõiguslikult kehtivaid tehinguid, saab nende vahel toimuda ettevõtluse käigus kauba võõrandamine ja teenuse osutamine käibemaksuseaduse tähenduses. Seega maksustatakse ka asutuste omavaheline käive üldises korras ning neil on õigus sisendkäibemaksu maha arvata üldises korras. Kui maksustada ainult tehingud füüsiliste ja juriidiliste isikutega, jättes maksustamata tehingud teiste asutustega, võib tekkida käibemaksu kumulatsioon või maksuvabastus. See moonutaks aga konkurentsi võrreldes eraõiguslike isikute tehtavate sarnaste tehingutega. Kui avalik-õigusliku isiku kahe asutuse vaheline tehing jääks käibemaksuga maksustamata erinevalt kahe eraõigusliku isiku vahel toimunud samasugusest tehingust, siis selle tulemusena võib suurenda või väheneda lõpptarbijale pakutava toote omahind sõltuvalt sisendkäibemaksu maha arvamisest. (RKHKo 3-3-1-72-12)

KMS § 3 lg-s 2 on sätestatud ka piiratud maksukohustuslase mõiste. Isik on kohustatud ennast registreerima piiratud maksukohuslaseks on, kui soetab kaupu teisest liikmesriigist üle piirmäära, milleks on 10 000 eurot kalendriaasta kohta või saab teatud teenuseid teise liikmesriigi maksukohustuslaselt. Sellisel juhul tuleb reeglina maksta käibemaksu ühendusesiseselt kauba soetamiselt ning teatud teenuste saamiselt ja kauba impordilt. Piiratud maksukohustuslane enda poolt võõrandatavatele kaupadele või osutatavatele teenustele käibemaksu ei lisa ja tal puudub õigus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Piiratud maksukohustuslaseks võivad ennast registreerida ettevõtlusega tegelevad isikud, kes ei ole registreeritud maksukohustuslasena, ettevõtlusega mitte tegelevad juriidilised isikud, näiteks MTÜ-d, või riigi-, valla- või linnaasutused. (RM kommentaarid 2019)

1.2 Ettevõtluse määratlemine

Ettevõtluse mõiste on erinev äriseadustiku (ÄS) ja maksuõiguse valdkonnas, kus omakorda tuleb eristada ettevõtlust tulumaksuseaduse (TuMS) ja KMS mõttes.

ÄS ei ole ettevõtluse mõistet tegelikult otsesõnu defineeritud. ÄS-is on ära toodud ettevõtja mõiste. Ettevõtja ÄS-i tähenduses füüsiline isik, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kellele kaupade müük või teenuste osutamine on püsiv tegevus, ning ÄS-is sätestatud äriühing (ÄS § 1), milleks on täisühing, usaldusühing, osaühing, aktsiaselts ja

tulundusühistu. Seaduses võib ette näha ka teisi äriühinguid (ÄS § 2). Seega on ÄS-is ära toodud ettevõtja mitte ettevõtluse mõiste.

Ettevõtlus on see, millega ettevõtja tegeleb. Ettevõtlusena saab käsitleda uuenduslikku riski võtvat äri käivitamist ja juhtimist. Tegemist on protsessiga, mille peategelaseks on ettevõtja. (Arrak *et al.* 2002, 125)

KMS § 2 lg 2 kohaselt on ettevõtlus isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Seega ei oma käibemaksustamise mõttes tähendust, kas nimetatud majandustegevus on kasumlik või mitte, käibemaks kuulub tasumisele ka juhul, kui äriühing müüs kauba kahjumiga. Iseseisev majandustegevus tähendab seda, et ettevõtluseks ei loeta näiteks töösuhtest tulenevat tegevust või majandustegevust ühe äriühingu erinevate üksuste vahel. Ettevõtluse mõiste määratlemisel on oluline ka majandustegevuse püsiv iseloom. (RM kommentaarid 2019, 13) Nimetatud asjaolu, et KMS-i kohaselt ei ole kasumi teenimise eesmärk vajalik, et käibemaksukohustuslase jaoks piisab ka sellest, kui kaupu müüakse edasi omahinnas või isegi kahjumiga, selle poolest erineb KMS-is toodud ettevõtluse definitsioon ÄS-is või TuMS-is toodud määratlusest. (Lehis 2017, 276) Nii on TuMS § 14 lg 2 kohaselt ettevõtlus isiku iseseisev majandus- või kutsetegevus (sealhulgas ka notari ja kohtutäituri ning vabakutselise loovisiku loometegevus), mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loominguine või teaduslik tegevus. Seega ei ole TuMS-i kohaselt ettevõtluse mõiste määratlemisel oluline, et ettevõtlusega tegeletaks püsivalt, oluline on, et isik saaks tegevusest tulu.

KMS § 2 lg-s 2 on lisaks täpsustatud, et ettevõtlusena käsitatakse ka notari ja kohtutäituri ametitegevust, kuna oma eripärast tulenevalt võiks nende tegevus olla vaadeldav ka avaliku teenusena, mis on reeglina mittekaive. (RM kommentaarid 2019) Riigikohtu halduskolleegium on juhtinud tähelepanu, et maksuõiguses tuleb ettevõtluseks pidada mitte üksnes ettevõtjate tegevust, vaid ka teiste isikute maksuseadustes sätestatud tingimustele vastavat majandustegevust. Asjaolu, et notariaadiseaduse kohaselt ei ole notar ettevõtja tähendab, et notar ei ole ettevõtja ÄS-i mõttes. Maksuõiguse tähenduses on ettevõtte ka mittetulundusorganisatsioon, samuti eelarveline riigi- ja munitsipaalasutus. Ka notari poolt teenuse osutamine on majandustegevus käibemaksuseaduse mõttes. Notari käibemaksukohustus ei tulene notari tasu seadusest, vaid KMS-ist. (RKHKm3-3-1-29-99)

Riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust käsitatakse KMS § 2 lg 2 kohaselt ettevõtlusena siis, kui see tegevus kujutab endast nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ I lisas sätestatud majandustegevust: 1) telekommunikatsiooniteenused, 2) vee, gaasi, elektri- ja soojusenergia tarne, 3) kaubavedu, 4) sadama- ja lennujaamateenused, 5) reisijatevedu, 6) müügiks valmistatud uute kaupade tarne, 7) põllumajanduse sekkumisametite tehingud põllumajandustoodetega, mis on tehtud nende toodete turu ühist korraldust käsitlevate määruste kohaselt, 8) kaubanduslike näituste ja messide korraldamine, 9) ladustamine, 10) reklaamibüroode tegevus, 11) oma töötajate kaupluste, kooperatiivide, ettevõtete sööklate ja muude sellelaadsete asutuste pidamine, 12) televisiooni- ja raadioorganisatsioonide tegevus, kui see ei ole maksust vabastatud.

Asutuse või avalik-õiguslik juriidilise isiku tegevust ettevõtlusena käsitlemise teiseks kriteeriumiks on, kui mittemaksustamine mõjutaks oluliselt konkurentsi. Riigi-, valla- ja linnaasutused ja muud avalik-õiguslikud juriidilised isikud saavad tavapäraselt oma tulu maksudest, mitte kaupade või teenuste müügist. Seega ei peaks nende puhul käibemaksu tasumise kohustust üldse tekkima. Avaliku võimu teostamine ei ole üldjuhul käsitletav ettevõtlusena, seda ka juhul, kui toimingute eest võetakse tasu. Samas on avaliku sektori üksused hakanud tänapäeval pakkuma selliseid kaupu ja teenuseid, mida võib pakkuda ka erasektor, nt haridus-, kultuuri- ja spordiasutused, ühistransport jne. Kuna riigi- või omavalitsusasutuste baasil luuakse SA-d või äriühinguid, siis on piirid avaliku ja erasektori vahel hakanud hägustuma. Sagenenud on partnerlusprojektid, kus avalik sektor annab oma funktsioone üle eraettevõtjatele. (Lehis 2017, 277) Seega tuleb tuvastada, kas tegemist on majandustegevusega, mille käigus võõrandatakse kaupa ja osutatakse tasulist teenust ning kas antud teenust saavad osutada teised maksukohustuslased. Tegevuse liigitamisel kas ettevõtluse või mitteettevõtluse alla ei saa lähtuda ainult teenuse osutamise omahinnast, st kas tasu teenuse osutamisel ületab omahinda. Asjaolu, et teenust osutatakse omahinnas näitab küll seda, et kasumit ei taotleta, kuid ainuüksi see ei näita, et tegemist ei ole ettevõtlusega KMS mõistes. (RM kommentaarid 2019, 14-15)

1.3 Eestis tegutsevad isikud, kellel on nii ettevõtlus kui ka mitteettevõtlus

Nagu eelnevalt välja toodud, siis on KMS kohaselt ettevõtluse mõiste lai. KMS-i kohaselt võivad ettevõtlusega tegeleda nii füüsilised kui ka juriidilised isikud - äriühingud, MTÜ-d, SA-d kui ka riigi-, valla- ja linnaasutused ja muud avalik-õiguslikud juriidilised isikud. Seega saame sellest

lähtuda ka mitteettevõtluse mõtestamisel. Kõik nimetatud isikud, sh äriühingud, võivad tegeleda ka mitteettevõtlusega, kui nende tegevus hõlmab lisaks ettevõtlusega tegelemisele ka muud tegevust. Kuigi tegelikus elus kohtab harva, et äriühingud tegeleksid mitteettevõtlusega, kuna äri sektor on peamiselt kasumile orienteeritud. Äriühingute eesmärgiks on raha teenimine ja kasumi jaotamine omanikele. Siiski viimase 5-10 aasta jooksul on aina enam teemana tõstatunud sotsiaalne ettevõtlus, kus ühele poolele spektrumist jäävad äri ja rahale keskenduv ettevõtlus ja teisele poolele nn pehmem ettevõtlus, kuhu kuuluvad traditsiooniline heategevus, mittetulundussektor ja sotsiaalne ettevõtlus. Äri ja rahale keskenduva ettevõtluse spektrumi poolel on ettevõtlus, mis kasutab teatud sotsiaalse vastutustundliku ettevõtluse aspekte. Esmane ja kõige suurem vahe nende kahe spektrumi poole vahel on kasum. Kui äripoolele tähendab kasum traditsioonilist majanduslikku kasumit, midagi, mida saab rahaliselt hinnata, siis teisele poolele on eesmärk mingi sotsiaalse või ühiskondliku probleemi lahendamine. Kui traditsioonilises äris on aruandekohustus eelkõige omanike ees, siis mittetulundussektoris ja sotsiaalses ettevõtluses on aruandekohustus eelkõige sidusgruppide ja riskigruppide ees, kellega koostööd tehakse ja kellele on tegevus suunatud. Kui traditsioonilises ettevõtluses kasum jaotatakse omanike vahel, siis mittetulundussektoris ja sotsiaalses ettevõtluses kasum reinvesteeritakse kas kogukonda või probleemi lahendamisse. (Raudsaar 2013)

Peamiselt saame mitteettevõtlust seostada siiski kolmanda sektoriga – üldise arvamuse kohaselt kuuluvad siia vabatahtlikud organisatsioonid, sotsiaalhoolekanne, heategevusorganisatsioonid, spordiklubid- ja liidud, SA-d, kultuuriseltsid- ja ühendused. Sektoriga seostatakse ka kirikuid, ülikoole, ametiühinguid ja ühistuid. (Leetsaar 2012, 219)

Kolmandas sektoris tegutsevaid mittetulundusühendusi võib nende juriidilise vormi alusel jaotada kolmeks (Värv 2008, 43):

- 1) MTÜ-d;
- 2) SA-d;
- 3) seltsingud.

MTÜ ja SA on juriidilised isikud, seltsing on isikute lepinguline ühendus. Kui MTÜ-de ja SA-de tegevuse reguleerimiseks on koostatud eraldi seadused, siis seltsingut juriidilise isikuna eraldi seadus ei tunnista. Seltsingulepingut eraldi lepinguliigina on käsitletud võlaõigusseaduses. SA-d ei käsitleta ühinguna, vaid asutusena. Tegemist on varakogumiga ja SA-l puuduvad liikmed. (*Ibid.*, 4)

MTÜ-de ja SA-de asutajateks võivad olla füüsilised- ja juriidilised isikud, riik või kohaliku omavalitsuse üksus. Nii MTÜ kui SA võivad tegeleda majandustegevusega ning saada ka tulu, kuid seda tulu võib kasutada üksnes põhikirjaliste eesmärkide saavutamiseks, kasumit ei või jaotada oma liikmete vahel. Samas seltsingu eesmärk võib olla ka tulu saamine. (Värv 2008, 43-44; Varul, Kull 2007 viidatud Värv 2008, 43)

Üldjuhul on kõik ühistulaadsed organisatsioonid loodud oma liikmete heaolu silmas pidades, püüdes maksimaalselt rahuldada oma liikmete vajadusi. MTÜ-d tegutsevad heategevuslikul eesmärgil ka üldistes huvides. Mitmed MTÜ-d on asutatud riiklike ja kohalike omavalitsuste poolt mitmesuguste spetsiifiliste ülesannete täitmiseks, nt sotsiaalabi vanuritele ja puuetega inimestele. (Leetsaar 2012, 219)

Majandusteadlane Paul Tammert (2009) näeb MTÜ-s riigist sõltumatu egalitaristliku (võrdsustamisele suunatud) valitsuskultuuri ettevõtlusvormi, mille tegevuse eesmärgiks on rahuldada inimlikke vajadusi ühiskonna avalikest huvidest lähtuvalt. MTÜ tegevuse eesmärgiks on ühiskonna avalike huvide rahuldamine, samuti heategevus puuduses olivate abistamiseks, saades raha liikmemaksudest või annetustest. MTÜ osutab üldjuhul oma teenuseid tasuta või omahinnast madalama hinnaga. (Tammert 2009 viidatud Leetsaar 2012, 280-281)

SA-d peab Tammert kõige neutraalsemaks ettevõtlusvormiks. SA tegevus sõltub sellest, kes eraldab tegevuseks vara ning millised eesmärgid ta SA-le seab. SA asutaja määrab selle tegevuse suuna, põhimõtted ja eesmärgid. Kui SA tegevuseks vajalikud vahendid tulevad riigilt, siis teenib SA ühiskonnale avalikke vajadusi, nt haiglad, SA Archimedes teaduse arendamiseks, Tiigrihüppe SA koolihariduse edendamiseks. Vahendid võivad tulla ka eraettevõtjatelt eesmärgiga edendada ettevõtlust või kodanikelt enda elukeskkonna kaitsmiseks või arendamiseks. (Leetsaar 2012, 281)

Eestis tegutseva organisatsioonina, kellel on nii ettevõtlus kui mitteettevõtlus, võiks esile tuua Laitse vallas tegutseva MTÜ Lootuse küla. Tegemist väliseestlasest pastori Märt Vähi ja Andrew Vähi ligi 20 aastat tagasi loodud narkomaanide ja alkohoolikute rehabilitatsioonikeskusega. Algusaastatel sõltusid palju teiste toetustest, kiriku toetusest, projektirahadest, et igapäevaselt hakkama saada. Järjest enam on nad muutunud isemajandavaks, neil on olemas puidutööstus, kus töötavad keskusesse rehabilitatsioonile läinud sõltlased. Asjaolu, et neil on võimalus aina paremini hakkama saada on teinud võimalikuks ka kogukonna teenimise – 2009. aastal rajasid

nad koostöös kogukonnaga MTÜ Lootuse Küla Päästeseltsi, mille tegevuses osalevad ka kogukonna liikmed. (Raudsaar 2013)

Teiseks näiteks on kahe ettevõtlikku noormehe poolt 2010. aastal asutatud MTÜ Abikäsi. MTÜ põhitegevuseks on puuetega inimestele ja pikaajalistele töötutele koolituse ja töökoha pakkumine. Tegelevad telefonimüügiga ja andmesisestusega. 2012. aasta lõpu seisuga oli MTÜ-l 45 töötajat. (*Ibid.*)

Need on näiteid MTÜ-dest, kes on suutnud ühendada mittetulundusliku tegevuse ettevõtlusega ja on seejuures ka edukad. Siiski on suur roll MTÜ-del oma eesmärgipärase tegevuse elluviimisel erinevatel toetustel ja annestustel. MTÜ-d on oma rahastusallikana kõige sagedamini märkinud liikmemakse (58%) ja omavalitsuste toetusi (37%). Ligi kolmandik saavad tulu majandustegevusest ja riiklikest fondidest. (Kiisel *et al.* 2016)

1.4 Sisendkäibemaksu mahaarvamine mitteettevõtluse olemasolul

Sisendkäibemaksu saab maha arvata vaid selliselt kaubalt ja teenuselt, mille maksumaksja on soetanud oma maksustatava käibe tarbeks. Seejuures võib maksustatav käive tekkida nii maksumaksja Eesti ettevõtluses kui ka välisriigi ettevõtluses. Maksustatav käive tähendab nii 20% määraga kui ka 0% määraga maksustatavat käivet.

Riigikohus on leidnud, et selleks, et tunnistada kulutus ettevõtlusega seotuks, peab olema tõendatud seos tehtud kulutuse ning ettevõtluse eesmärgi vahel. Kulutus on ettevõtlusega seotud, kui selle kulutuse tegemine oli otseselt tingitud maksumaksja ettevõtlusest ja kulutus oli vajalik ettevõtluse alustamiseks, säilitamiseks või arendamiseks. Selleks tuleb hinnata maksumaksja ettevõtluse olemust ja selle sisust lähtuvalt iga üksiku kulutuse seotust ettevõtlusega. Vajadusel tuleb välja selgitada näiteks ettevõtja tegevusala, ettevõtluse asukoht, ettevõtluses kasutatava vara koosseis, samuti kellele ning milliste lepingute alusel maksumaksja kaupu müüb või teenuseid osutab. (RKHKm 3-3-1-21-99)

KMS § 29 lg 4 kohaselt, kui maksukohustuslane kasutab kaupa või teenust ka ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel, tohib maha arvata vaid maksustatava käibe tarbeks ja ettevõtlusega seotud kauba või teenuse sisendkäibemaksu. Kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole võimalik eristada ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel kasutatava kauba või teenuse

sisendkäibemaksu kogu sisendkäibemaksust, määratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise kord maksukohustuslase taotluse alusel maksuhalduri otsusega, lähtudes kauba või teenuse tegelikust kasutusest.

Seega maksukohustuslasel, kelle kogu tegevus ei vasta ettevõtluse tunnustele – nt füüsilisest isikust ettevõtja, MTÜ, avalik-õiguslik isik, riigiasutus - tuleb rakendada osalist sisendkäibemaksu mahaarvamist. Meetodeid ega valemuid ettevõtluses kasutava kauba või teenuse osa eristamiseks ei ole ette antud, maksumaksjal endal tuleb see teha. Eeldatakse puhta otsearvestuse rakendamist, mis tähendab, iga ostetud kaup või teenus tuleb liigitada vastavalt kasutusotstarbele. Kui maksukohustuslase raamatupidamises ei ole eristamine võimalik, siis määratakse sisendkäibemaksu mahaarvamise kord maksuhalduri poolt maksukohustuslase taotluse alusel. MTA andmetel on 2014 määratud sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodika 13-le maksukohustuslasele (Lehis 2017, 368). 2017. aastal ja 2018. aastal on selliseid määramisi tehtud kümnekond. (Lillemägi 2019) Kuna KMS ei kohusta maksumaksjat maksuhalduri poole sisendkäibemaksu mahaarvamise korra määramiseks pöörduma, see on vajalik vaid siis, kui maksumaksja raamatupidamises ei ole eristamine võimalik, siis ei ole ka võimalik kindlaks teha, kui palju maksumaksjatest rakendab sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist KMS § 29 lg 4 alusel.

Riigikohus on märkinud, et kui maksukohustuslane ei pöördu maksuhalduri poole käibemaksu mahaarvamise korra määramiseks, siis ei tohi maksukohustuslane seeläbi vabaneda maksukohustusest või lükata selle kohustuse täitmist edasi. Seepärast tuleb sellisel juhtumil lähtuda maksuhalduri õigusest määrata tasumisele kuuluv maksusumma (RKHKo 3-3-1-62-00).

Üheks võimaluseks, eristamaks kulutusi ettevõtlusega seotuks ja mitteettevõtlusega seotuks, on sissetulekute võrdluse teel suhtarvu kaudu analoogselt maksustatava ja maksuvaba käibe suhtarvuga. (Lehis 2017, 368) Sellisel juhul võetakse sissetulekuna maksuvaba käibe asemel arvesse maksumaksjale eraldatud toetused, annetused, liikmemaksud.

KMS § 32 lg 1 kohaselt, kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks, arvatakse sisendkäibemaks arvestatud käibemaksust maha osaliselt. Osalisel mahaarvamisel lähtutakse maksukohustuslase Eestis ja välisriigis kalendriaasta jooksul tekkinud käibe, mille sisendkäibemaks on KMS kohaselt mahaarvatav, ning kogu tema Eestis ja välisriigis tekkinud käibe suhtest, ehk maksustatava käibe ja kogukäibe suhtest.

KMS §-s 33 käsitletakse meetodeid, mida maksukohustuslane võib sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel kasutada. Maksukohustuslasel on lg 1 kohaselt samal kalendriaastal lubatud kasutada kas proportsionaalse mahaarvamise meetodit või otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit.

Proportsionaalse mahaarvamise meetodi puhul (KMS § 33 lg 2) rakendatakse maksustatava käibe ja kogu käibe proportsiooni kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Maksustatava käibe ja kogu käibe suhe määratakse maksukohustuslase eelmise kalendriaasta käibe põhjal ja tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes selle kalendriaasta tegelikust maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest.

Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul (KMS § 33 lg 3) arvatakse maha otseselt maksustatava käibega seotud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Otseselt maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu 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 – proportsioonile. Maksukohustuslane peab oma raamatupidamises eraldi pidama arvestust maksustatava ja maksuvaba käibe kohta ning nende tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste kohta, samuti kaupade ja teenuste kohta, mis on soetatud nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks.

Riigikohus on aktsepteerinud sissetulekute võrdlusel baseeruva meetodi kasutamist haldusajal nr 3-3-1-62-00, leides, et kui maksmaksja raamatupidamises ei ole võimalik eristada kaupade ja teenuste kasutusotstarvet, siis tuleb maksusumma määramisel kasutada kaudseid meetodeid – lähtuda prognoosidest, statistilistest võrdlustest jne. Kohtuasjas, kus kaebajal, ETV-l, puudus maksuarvestus eristamiseks sisendkäibemaksu, mis tehtud ettevõtluse ja mis mitteetevõtluse tarbeks, lähtus maksuhaldur maksusumma määramisel meetodikast, kus leiti proportsioon maksustatava käibe suhtest kogu laekumisse. Aluseks võeti ETV kalendriaasta majandustegevuse prognoositud tulu osakaal ETV kõigist prognoositud tuludest kokku. ETV ettevõtlus käibemaksuseaduse mõttes seisnes peamiselt ruumide ja autoparkla rentimises, tehnilise keskuse teenuste, saadete ja õppekassettide müügis ning kostüümi laenutamises. Mitteetevõtlus seisnes avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks avalikes huvides teleprogrammide loomises ja edastamises, saades selleks vahendeid riigieelarvest. Riigikohtu halduskolleegium leidis, et mahaarvatava

käibemaksu proportsioonide määramine sissetulekute alusel ei ole vastuolus käibemaksuseaduse mõttega, kuna KMS kohaselt võib maksuvaba käibe olemasolul kasutada mahaarvatava käibemaksu proportsiooni, mille leidmiseks kasutatakse maksustatava käibe ja kogukäibe suhet.

Kuna tegemist oli olukorraga, kus kaebaja ei esitanud enda poolt mingit arvestust sisendkäibemaksu osaliseks rakendamiseks ja oli seisukohal, et tal on õigus sisendkäibemaks kogu ulatuses maha arvata, siis ei lugenud Riigikohus maksuhalduri meetodit valeks.

Haldusajast nr 3-09-306 selgub, et MTÜ Toidu- ja Fermentatsioonitehnoloogia Arenduskeskus (TFTAK), kellel on nii ettevõtlus kui ka mittetulunduslik tegevus ehk mitteettevõtlus, on arvanud sisendkäibemaksu maha osaliselt vastavalt KMS § 29 lg-le 4. TFTAK on kasutanud otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodit. Nagu eelnevalt märgitud, siis nimetatud meetodit on käsitletud KMS §-des 32 ja 33, mis reguleerivad sisendkäibemaksu osalist maha arvamist maksustatava ja maksuvaba käibe olemasolul. TFTAK mittetulunduslik tegevus seisneb teadustegevuse arendamises, maksustatav käibe tekib mingil hetkel selle tulemusel valminud saavutuste intellektuaalomandite müügist. TFTAK kasutab üldkuludelt sisendkäibemaksu maha arvamisel proportsiooni 90%, mis oli kinnitatud maksuhalduri otsusega. Kuigi antud kohtuasjas käis vaidlus proportsiooni õigsuse osas – maksuhaldur leidis, et TFTAK on proportsiooni leidmisel jätnud arvestusest välja EAS-ilt saadud sihtotstarbelised toetused, mistõttu on proportsioon ebaõige, ei ole antud haldusaja lõpplahendis nimetatud asjaolu käsitlemist leidnud. Ringkonnakohus leidis, et kuna maksuhaldur ei ole tühistanud oma otsust, millega kinnitas TFTAK-le proportsiooniks 90%, on otsus kehtiv ja seega on TFTAK käitumine õiguspärane. Käesoleva töö kontekstis on nimetatud haldusasi oluline näitamaks praktikat rakendada sisendkäibemaksu osaliseks mahaarvamiseks KMS §-des 32 ja 33 toodud põhimõtteid.

Hilisemas otsuses (haldusajast 3-3-1-74-04) on Riigikohus aga leidnud, et sissetulekute võrdlusele baseeruv meetod on aga lubatud harva erandina. Näiteks võivad FIE-de, MTÜ-de ja finantseerimisasutuste tulude ja kulude struktuurid ning kulude maht ja iseloom olla erinevad, mistõttu ei saa kasutada kõikide nende puhul sarnast meetodit. Levinud praktika kasutada tulude võrdlusele baseeruvat meetodit võib küll olla täpsem kuluarvestusest lihtsam, kuid see meetod võib anda maksumaksjale ebasoodsama tulemuse. (Huberg 2008 viidatud Lehis 2017, 368)

Eelnimetatud haldusasjas leidis maksuamet, et AS NG Investeeringud on mahaarvanud sisendkäibemaksu ettevõtlusega mitteseotud tegevustelt, mis seisnes tehingutes väärtpaberitega¹. Maksuhalduri hinnangul pidanuks AS NG Investeeringud rakendama sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist, lähtudes ettevõtte ettevõtluse suhtest kogutuludesse, liites kogutulude hulka väärtpaberite võõrandamisest laekunud summad. AS NG Investeeringud ei nõustunud maksuhalduriga ja palus maksu määramise tühistada. AS NG Investeeringud leidis, et maksuhalduri kasutatud meetodika - lähtumine ettevõtte tulude struktuurist - ei ole kooskõlas soetatud kaupade ja teenuste tegeliku kasutusotstarbega. Riigikohus tühistas maksu määramise ja leidis, et asjaolu, et maksukohustuslane saab tulu tegevusest, mis käibemaksuseaduse mõistes ei ole ettevõtlus, ei tähenda, et maksukohustuslane peaks alati rakendama sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist. Kui mittemaksustatava sissetuleku saamine on maksukohustuslase majandustegevuse laadi arvestades vaid abistava iseloomuga, sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist rakendama ei pea. Seega ei ole ka erinevate toetuste saamine põhjuseks, et peaks alati rakendama sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist. (RKHKo 3-3-1-74-04)

¹ Väärtpaberite võõrandamine ei olnud kuni 31.12.2001 kehtinud KMS kohaselt ettevõtlus

2 KÄIBEMAKSUARVESTUS KARJAKASVATUSEGA TEGELEVATES MTÜ-des

2.1 Ülevaade valdkonnast ja makstavatest toetustest

Eestis tegeletakse mittetulunduslikul eesmärgil karjakasvatusega peamiselt poollooduslike koosluste taastamiseks ja hooldamiseks.

Poollooduslikud kooslused ehk pärandkooslused on looduslikud kooslused, mis on tekkinud pika aja jooksul looduse ja inimtegevuse - niitmine või karjatamine - koosmõjul. PRIA veiste registri andmetel on Eestis lihaveiseid üle 70 000, nendest veerand hooldavad poollooduslikke kooslusi. Suurema osa poollooduslikest kooslustest, millel toimub hooldamine läbi karjatamise, moodustavad mererannikul asuvad rannaniidud. Samuti toimub veistega karjatamine hooldusviisina mõningal määral loopealsetel ehk alvaritel ja niitmisele lisaks ka lamminiitudel ehk luhtadel. Karjatamine on ainukeseks sobivaks hoolduseks puiskarjamaadel ja metsades. Poollooduslike koosluste taastamiseks ja hooldamiseks sobivad eelkõige šoti mägiveised, kes oma hea tervise ja vastupidavusega saavad hästi hakkama rasketes tingimustes. Lisaks šoti mägiveistele on teisteks poollooduslikel kooslustel kasutatavateks lihaveiste liikideks angused, herefordid ja galloveid. (Jamieson, Lotman 2004, lk 5).

EL loodusdirektiivi 92/43/EMÜ kohaselt tuleb säilitada või taastada kõigi üleeuroopaliselt ohustatud liikide ja elupaigatüüpide soodne seisund. Kuna poollooduslikel kooslustel kariloomadega majandamine on palju raskem kui kultuurrohumaadel, siis toimubki poollooduslike koosluste taastamine ja hooldus läbi erinevate toetusmeetmete. (Lepasaar, Ehrlich 2015) Toetusi kariloomade ja nendega seotud tarvikute (nt karjaaiad, loomade varjualused) soetamiseks on võimalik taotleda Keskkonnaministeeriumi keskkonnaprogrammist või Euroopa struktuurifondidest KIK-i kaudu.

Keskkonnaprogrammist toetuste saamist reguleerib keskkonnaministri 17.02.2006 määrus „Keskkonnakaitse valdkonna projekti rahastamise taotluse kohta esitatavad nõuded, taotluste hindamise tingimused, kord ja kriteeriumid, toetatavad tegevused, otsuse tegemise, lepingu täitmise üle kontrolli teostamise ning aruandluse kord”, mille § 5 lg 3 p 3 kohaselt toetatakse looduskaitse programmi raames kaitstavatel aladel poollooduslike koosluste taastamist. Sama määruse § 10 lg 1 kohaselt võivad toetust taotleda kohaliku omavalitsuse üksused, äriühingud, keskkonnakaitsega tegelevad asutused, MTÜ-d, SA-d või avalik-õiguslikud juriidilised isikud. Lisaks nimetatud määruse alusel finantseeritavatele projektidele selgub määruse § 11¹ lõikest 1, et sama määruse alusel võib KIK kaasfinantseerida Euroopa Liidu struktuurifondidest või muudest rahvusvahelistest allikatest rahastatavaid projekte, kui need vastavad programmi eesmärgile. Ehk katta nt Euroopa Liidu struktuurifondidest rahastatud projektide puhul nõutavat taotleja omafinantseeringut. Raha keskkonnaprogrammi täitmiseks eraldatakse riigieelarvega keskkonnakasutusest riigile laekuvast tulust, mille suurus vastab vähemalt eelmisel aastal vee erikasutusõiguse tasudest riigieelarvesse laekunud rahalisele mahule. (KeTS § 4 lg 3, § 56 lg 1)

Euroopa Liidu struktuuri- ja investeerimisfondid on mõeldud vähendamaks arenguerinevusi Euroopa liikmesriikide vahel. Toetuste periood on jaotunud seitsmeaastasteks tsükliteks, kuna eelarveperiood on seotud Euroopa Liidu eelarvega. Eesti hakkas Euroopa Liidu struktuuri- ja investeerimisfondide toetusi saama alates 2004. aastast seoses Euroopa Liidu liikmesriigiks saamisega. Seega sai Eesti rakendada struktuurivahendite kasutamist perioodil 2004–2006, seejärel perioodil 2007–2013. Praegu on käimas perioodi 2014–2020 struktuurivahendite kasutamise rakendamine. (Euroopa Liidu Struktuuritoetus)

Perioodil 2007–2013 oli loomade ostmiseks võimalik toetust saada Euroopa Regionaalarengu Fondist (European Regional Development Fund, ERF) meetme „Looduse mitmekesisuse säilitamine” raames. Toetuse andmise tingimused on sätestatud keskkonnaministri 28.07.2009 määruses „Meetme „Looduse mitmekesisuse säilitamine” tingimused toetuse avatud taotlemise korral”. Nimetatud määruse § 3 kohaselt on toetuse andmise eesmärgiks ohustatud liikide ja elupaigatüüpide soodsa seisundi tagamine ning kaitstavate loodusobjektide maastikuilme säilitamisele kaasa aitamine. Meetme § 5 p 2 kohaselt on meetme raames toetavateks tegevusteks muuhulgas kaitsekorralduskavade ja tegevuskavade alusel ohustatud liikide elupaikade ja ohustatud liikide populatsioonide taastamine ning elupaikade säilitamiseks ja taastamiseks ning kaitstavate loodusobjektide maastikuilme säilitamiseks vajaliku infrastruktuuri rajamine või rekonstrueerimine (p 1) ja elupaikade säilitamiseks vajaliku karja soetamine (p 2). Toetuse

minimaalne suurus on 15 977,91 eurot ja maksimaalne suurus 319 558,24 eurot ning toetuse maksimaalne määr on 90% abikõlblikest kuludest (§ 9 lg 1 ja lg 2). Määruse § 10 lg 1 kohaselt võivad toetust taotleda põhikirja kohaselt looduskaitsega tegelevad MTÜ-d ja SA-d ning kohalikud omavalitsused ja omavalitsusliidud.

Keskkonnaministri 13.10.2016 määruse „Toetuse andmise tingimused avatud taotlemise korral meetmes „Kaitsealuste liikide ja elupaikade säilitamine ning taastamine” tegevuste „Kaitstavate elupaikade taastamine” ja „Poollooduslike koosluste hooldamiseks vajaminevad investeeringud” raames” eelnõu seletuskirjas on märgitud, et kui poollooduslike koosluste hooldustoetust makstakse Maaelu arengukava (MAK) raames, siis hooldamiseks vajalike kariloomade soetamist ning taristu rekonstrueerimist või rajamist toetatakse antud meetme raames. Toetuse abil soetatav kari peab olema sihtotstarbelises kasutuses viis aastat pärast projekti lõppu. Eelnõu seletuskirjas on täpsustatud, et toetuse näol ei ole tegemist riigiabiga, kuna toetuse andmine ei anna saajale majanduslikku eelist. Eelnõu seletuskirja kohaselt on abi kavas anda ainult keskkonna, sh looduse kaitsmisega seotud tegevuseks ning viidatud looduskaitseadusele, mille kohaselt kaitseala, hoiuala või püsielupaiga poollooduslike koosluste säilitamiseks vajaliku töö tegemist ei loeta majandustegevuseks ega ettevõtluseks (LKS § 17 lg 10). Seletuskirja kohaselt, juhul, kui töö tegemiseks antavat toetust sihipäraselt kasutatakse, ei anna toetus saajale majanduslikku eelist.

KIK-i poolt keskkonnaprogrammist antavate toetuste 17.12.2018 KIK-i nõukogu poolt kinnitatud finantseerimise korra kohaselt on SA ja MTÜsoovitatav omafinantseering vähemalt 10% KIK-i finantseeritava projekti või projekti etapi abikõlblike kulude maksumusest (punkt 4.5). Ettevõtjatel peab olema omafinantseering vähemalt 50% (p 4.4), samuti peab omafinantseering olema 50% SA-l ja MTÜ-l, kui projekti eesmärk või tulemus on seotud asutajate või liikmete või partnerite ettevõtlusega või projekti tulemust kasutatakse hiljem otseselt või kaudselt ettevõtluses (p 4.12). Vastavad nõuded ja määrad on kehtestatud ka varasemalt kinnitatud finantseerimise kordades, seega olid need nõuded ka ajal, mil keskkonnaprogrammist said toetust käesolevas töös analüüsitavad toetused.

Seega on keskkonnaprogrammi raames võimalik toetust taotleda ka äriühingutel, erinevalt Euroopa Liidu struktuurifondidest saadavate keskkonna ja loodushoiuga seotud toetustest. Samas on ka keskkonnaprogrammist saadavate toetuste osas tehtud omafinantseeringu nõutavate määradega vahet, kas taotleja on ettevõtja või tegeleb ettevõtlusega või on tegemist projektiga, millel ettevõtlusega seost ei ole.

Perioodil 2011–2019 on keskkonnaprogrammist või Euroopa Liidu struktuurivahenditest saanud loodushoiu eesmärgil veisekarja soetamiseks toetust kokku 65 juriidilist isikut, kellest 60 on MTÜ-d ja kaks SA-d. Toetuste saajate hulgas on vaid kolm äriühingut, kes said toetust keskkonnaprogrammist. Põhjuseks, miks äriühinguid toetuste saajate hulgas nii vähe on, võib olla asjaolu, et keskkonnaprogrammist eraldatavate toetuste puhul on äriühingutel omafinantseering 50%, mistõttu ei ole toetuse taotlemine loodushoiu eesmärgil äriühingutele olnud atraktiivne. Samuti võivad toetustega kaasnevate tingimuste järgimine olla ettevõtete jaoks liigselt koormavad, kuna karjatamine loodushoiu eesmärgil võib olla sootuks erinev ettevõtte tavapärasest tegevusest. KIK-i valdkonnajuhilt saadud vastuse kohaselt on äriühingutel olnud väiksem huvi toetust vastu, kuna sellega kaasneb viieaastane kohustus loomade kasutamiseks poollooduslike koosluste hooldamiseks, äriühingutel on aga olulisem kasumi teenimine. Samuti on takistuseks olnud riigiabi reeglid ja ka asjaolu, et mõnel juhul ei ole äriühingud vastanud kriteeriumitele, nt puuduvad maakasutus lepingud. (Tuisk 2019)

Euroopa Regionaalarengu Fondi poolt eraldati perioodi 2007–2013 struktuurivahenditest raha 10-le MTÜ-le 10-le projektile, finantseeritav osa 90% projekti kuludest. Perioodi 2014–2020 struktuurivahenditest eraldati Ühtekuuluvusfondist raha 34-le MTÜ-le 61 projekti jaoks, finantseeritav osa 85% projekti kuludest. Keskkonnaprogrammist on perioodil 2011–2019 saanud toetust kokku 37 MTÜ-d kokku 62-le projektile. Euroopa Regionaalarengu Fondist ja ühtekuuluvusfondist rahastatud projektide puhul on taotleja omafinantseeringu osa kas täielikult või mingis osas kaetud enamus projektide puhul keskkonnaprogrammist. Kokku seega on KIK-i kaudu perioodil 2011–2019 saanud toetust 60 karjakasvatusega tegelevat MTÜ-d 132-le projektile.

KIK-i poolt keskkonnaprogrammist antavate toetuste finantseerimise korra lisas 1 on sätestatud, et käibemaks on abikõlblik kulu, kui toetuse saaja ei ole käibemaksukohustuslane või kui toetuse saajal ei ole õigust projektiga seotud kuludelt sisendkäibemaksu maha arvata, st toetuse saaja on lõpptarbija ning käibemaksu ei hüvitata ka mingil muul moel (p 3.16). Nimetatud finantseerimise korra lisa on kinnitatud KIK-i nõukogu poolt 17.12.2018.

KIK-i eelnevas, 17.01.2017 kinnitatud finantseerimise korra lisas 1 on aga lisaks täpsustatud, et käibemaksu abikõlblikkuse tõendamiseks on toetuse saaja, kellel on maksuvaba käive, kohustus esitada KIK-ile koopia oma kirjalikust teatest MTA-le maksuvaba käibe tekkimisest (§ 16 lg 3),

sisendkäibemaksu osalisest mahaarvamisest ja selle meetodist vastavalt KMS §-le 32 ja 33 (p3.16.2). Sama täpsustus on sees ka 09.06.2015 ja 21.12.2015 kinnitatud finantseerimise korra lisas 1.

KMS § 32 lg-tes 1–3 ja §-s 33 on käsitletud sisendkäibemaksu mahaarvamist olukorras, kus maksukohustuslasest taotlejal on maksuvaba käive, millest tulenevalt on vaja rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele.

KMS § 32 lg-tes 4–6 on aga sätestatud põhivara soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise põhimõtted. KMS § 32 lg 4 kohaselt lähtutakse põhivara ning põhivara tarbeks soetatud kauba ja saadud teenuse sisendkäibemaksu mahaarvamisel põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise prognoositavast osatähtsusest. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse vastavalt põhivara ning põhivara tarbeks soetatud kauba ja saadud teenuse tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele sisendkäibemaksu korrigeerimise perioodi jooksul.

KMS § 32 lg 4¹ kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasja ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul kümme kalendriaastat ning muu põhivara ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul viis kalendriaastat. KMS § 32 lg 4² kohaselt korrigeeritakse sisendkäibemaksu iga kalendriaasta lõpul, lähtudes maksustatava käibe tarbeks põhivara kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal. KMS § 32 lg 6 kohaselt kehtestatakse osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord rahandusministri määrusega. Määruse § 2 lg 1 kohaselt korrigeeritakse põhivara sisendkäibemaksu iga kalendriaasta lõpul, lähtudes põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal. Sama paragrahv lg 3 kohaselt korrigeeritakse sisendkäibemaksu põhivara ning selle tarbeks soetatud kaupade ja saadud teenuste puhul igal kalendriaastal sisendkäibemaksu summast 1/5 ulatuses.

Kuna KIK-i poolt keskkonnaprogrammist saadav toetus on sihtfinantseering põhivara soetamiseks, siis on ka KMS § 32 lg-tes 4–6 sätestatud põhivara soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise põhimõtted asjakohased.

Euroopa struktuurifondidest perioodil 2014–2020 saadavate toetuste korral reguleerib kulude abikõlblikuks lugemist Vabariigi Valitsuse 01.09.2014 määrus „Perioodi 2014–2020

struktuuritoetusest hüvitatavate kulude abikõlblikuks lugemise, toetuse maksmise ning finantskorrektsioonide tegemise tingimused ja kord”. Nimetatud määruse § 4 p 11 kohaselt ei ole käibemaks abikõlblik kulu, välja arvatud, kui käibemaks ei ole käibemaksuseaduse alusel tagasi saadav vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruse (EL) nr 1303/2013 artikkel 69 lõike 3 punktis c sätestatule.

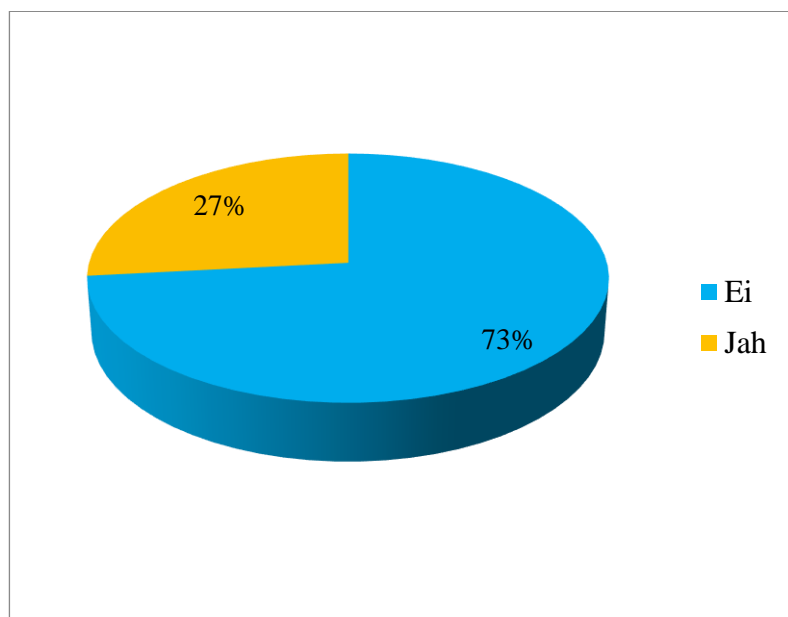
Perioodil 2007–2013 reguleeris Euroopa struktuurifondidest saadavate toetuste kulude abikõlblikuks või mitteabikõlblikuks lugemist Vabariigi Valitsuse 31.01.2007 määrus „Perioodi 2007–2013 struktuuritoetuse kulude abikõlblikkuse või mitteabikõlblikkuse määramise tingimused ja kord”. Nimetatud määruse § 6 kohaselt ei ole käibemaks abikõlblik kulu, kui taotlejal ei ole projekti raames tasunud käibemaksu vastavalt KMS-is sätestatule sisendkäibemaksuna maha arvata ning käibemaksu ei hüvitata ka muul moel.

KIK-i keskkonnaprogrammi 25.02.2019 infopäeval täpsustas KIK-i projektikoordinaator, et taotlemisel on vajalik esitada kinnituskiri käibemaksu mitte tagasi küsimise kohta riigilt. Projektikoordinaatori sõnul puudutab see nõue neid asutusi, kes on käibemaksukohustuslased ja seadusest tulenevate erisuste korral, võivad nad küsida KIK-ilt käibemaksu kompenseerimist. Need asutused peavad sellisel juhul tõendama, millise KMS paragrahvi alusel nad ei saa seda taotleda riigilt tagasi. See on seotud sellega, et ei tekiks topeltrahastamist.

Käesoleva töö raames KIK-i valdkonnajuhilt saadud vastuse kohaselt kontrollitakse taotluse esitamisel, kas käibemaks on abikõlblik kulu. Kui taotleja on käibemaksukohustuslane, siis ei ole käibemaks reeglina abikõlblik kulu. KIK ei ole andnud soovitusi taotlejatel ennast käibemaksukohustuslaseks registreerida. Seda, kas mõni käibemaksukohustuslasest taotleja on märkinud taotluses, et käibemaks on kas osaliselt või 100%-selt abikõlblik kulu, seda on ette tulnud. Samas ei oska ta öelda, kas seda on teinud ükski MTÜ, kes on toetust taotlenud kariloomade või nendega seotud tarvikute soetamiseks. (Tuisk 2019)

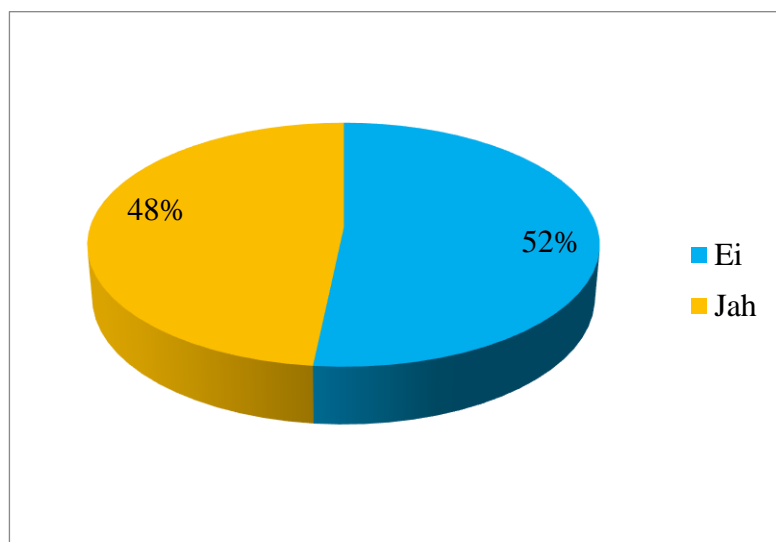
Perioodil 2011-2019 karjakasvatajatest MTÜ-de poolt esitatud 133 projekti taotlusest 30 ehk 23% esitati käibemaksukohustuslastest taotleja poolt ja 103 ehk 77% taotluse puhul ei olnud taotleja käibemaksukohustuslane.

60-st taotlejatest 16 ehk 27% olid oma esimese taotluse esitamisel käibemaksukohustuslased ja mittekäibemaksukohustuslasi oli 44 ehk 73% (vt joonis 1).



Joonis 1. MTÜ-de käibemaksukohustus 1. taotluse esitamisel
Allikas: autori arvutused/ koostatud lisas 1 toodud andmete alusel

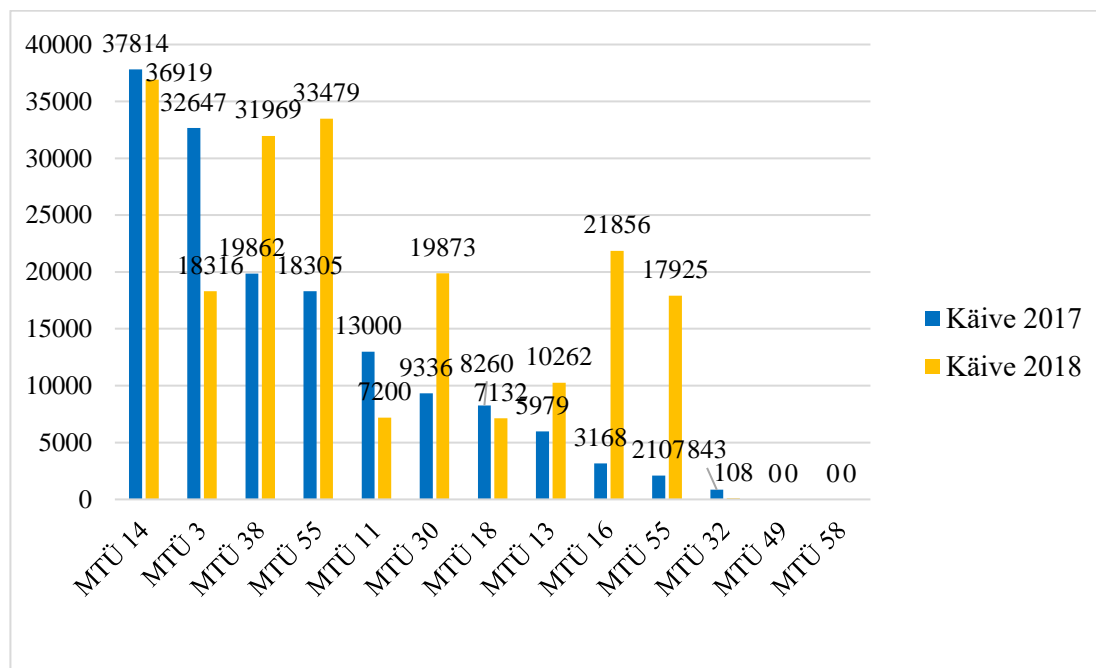
Peale 1. taotluse esitamist registreerisid 16 eelnevalt mittekäibemaksukohustuslasest MTÜ-d ennast käibemaksukohustuslaseks, seega tõusis käibemaksukohustuslaste osakaal 48%-ni (vt joonis 2).



Joonis 2. MTÜ-de käibemaksukohustus
Allikas: autori arvutused/ koostatud lisas 1 toodud andmete alusel

Keskkonnaprogrammist said toetust kokku 37 MTÜ-d kokku 62-le projektile. Saadud toetuste puhul on tähelepanuväärne, et vaid ühel juhul on toetuse määr kogu projekti maksumusest 50%, ülejäänud 61 toetuse puhul on toetuse määr kogu projekti maksumusest 74-100%. Suuremal enamusel projektidest on toetuse määr 90% kogu projekti maksumusest. Seega on enamusel projektidel omafinantseering 10% või veidi enam. Arvestades, et keskkonnaprogrammist antavate toetuste finantseerimise korra kohaselt on MTÜsoovitav omafinantseering vähemalt 10% projekti maksumusest, siis on 36 taotluse esitajat taotlenud toetusi projektidele, millel ei peaks olema väljundit ettevõtlustulu näol. Vastasel korral pidanuks MTÜ-l omafinantseering olema 50%, nagu näeb ette keskkonnaprogrammist finantseerimise kord ettevõtjatele. Nendest 61 projektist 10 juhul on toetuse saaja taotluse esitamisel olnud käibemaksudokumentatsioon, ehk 16% taotlustest on esitatud taotlejate poolt projektidele, millel ei peaks ettevõtlusega seost olema.

Kui vaadata vähemalt 2016. aastast kariloomade kasvatusena tegelevaid ja ka vähemalt sellest ajast alates käibemaksudokumentatsiooniga registreeritud MTÜ-de poolt 2017–2018 deklareeritud käibeid, siis nähtub, et 13 MTÜ-st 2 ei ole 2017. ja 2018. aastal deklareerinud üldse käivet. MTÜdest 4 on deklareerinud 2017. aastal maksustatavat käivet üle piirmäära, mis oli 16 000 eurot (alates 01.01.2018 on piirmäär 40 000 eurot). Kui 2017. aastal deklareerisid need MTÜ-d kokku maksustatavat käivet summas 151 321 eurot, siis 2018 kokku summas 205 040 eurot (vt joonis 3).



Joonis 3. Deklareeritud maksustatav käive 2017 ja 2018

Allikas: autori arvutused/ koostatud lisas 2 toodud andmete alusel

Märkused: MTÜ number vastab lisas 1 toodud MTÜ järjekorranumbrile

Seega saab nendest andmetest järeldada, et karjakasvatusega tegelevatel MTÜ-del, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena, tekib enamusel ka maksustatav käive. Seega on käibemaksukohustuslasena registreerimine nende puhul enamasti ka õigustatud.

2.2 Probleemid valdkonnas seoses käibemaksuarvestusega

Käesoleva töö autori hinnangul ei ole probleem selles, et MTÜ-d soovivad saada käibemaksukohustuslasteks. Karjakasvatuse näol on tegemist tegevusalaga, kus tõenäoliselt tekib mingil hetkel müügitulu. Midagi ei ole ette heita, kui sellisel juhul soovitakse käibemaksukohustuslaseks registreerida ja soovitakse tekkivat käibemaksukohustust vähendada (või katta) sisendkäibemaksu arvelt. Töö autor näeb probleemi selles, et MTÜ-d ei rakenda sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist vastavalt ettevõtluse osakaalule MTÜ kogu tegevusest. Käibemaksukohustuslastest MTÜ-de seas ei ole levinud arusaam, et neil võiks olla nii ettevõtluse kui ka mitteettevõtluse osa, mistõttu tuleks rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist. Seda kinnitab nt asjaolu, et käibemaksukohustuslastest MTÜ-d ei taotle KIK-ilt toetust taotledes toetust ka käibemaksu osale kas tervikuna või siis kasvõi osaliselt. KIK kontrollib taotleja käibemaksukohustust, et tunnistada käibemaks kas abikõlblikuks või mitteabikõlblikuks kuluks.

Seda, et karjakasvatajatest MTÜ-de seas ei ole levinud teadmine, et neil võiks olla ka mitteettevõtluse pool, kinnitavad ka MTÜ Ökoabi ja MTÜ Hiiu Rannad kohtuasjad. MTA oli nimetatud MTÜ-dele koostanud maksuotsused, milles leiti, et sisendkäibemaksus kajastatud kulutused ei ole 100%-selt seotud MTÜ-de ettevõtlusega, mistõttu tuleb rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist. Kuigi lahendid nendes kohtuasjades olid MTÜ-dele positiivsed ja MTA maksuotsused tühistati, ei ole töö autor arvamisel, et need lahendid oleks toonud selgust karjakasvatajatest MTÜ-de käibemaksuarvestusse. Pigem on nendes lahendites toodud asjaolud õpetlikud nii MTA-le kui MTÜ-dele mõistmaks, mida käsitleda KMS mõistes ettevõtlusena ja mida mitteettevõtlusena. Käesoleva töö autori hinnangul aitab nende lahendite analüüsimine paremini mõista, et MTÜ-de käibemaksuarvestuses on probleeme, mida need lahendid ei lahendanud.

MTÜ Ökoabi põhikirja kohaselt on MTÜ eesmärgiks mh poollooduslike koosluste hooldus, ohustatud liikide populatsiooni ja elupaikade taastamine ning säilitamine ning selleks vajaliku infrastruktuuri rajamine või taastamine, loomakasvatus, elupaikade säilitamiseks vajaliku karja soetamine. MTÜ Ökoabi 2011. aastal majandusaasta aruande kohaselt soetas MTÜ 80 šoti

mägiveist. Loomad võeti bilansis brutomeetodil arvele bioloogilise põhivarana summas 139 200 eurot.

25.04.2016 Riigikohtu otsusest haldusasjas nr 3-3-2-10-16 nähtub (p1), et MTÜ Ökoabi soetas 2013. aasta maikuus põhivarana kogumisaia komplekti ja elektrikarjaaedade tarvikud, mille soetamise kuludelt arvas maha sisendkäibemaksu kokku summas 7 328,9 eurot. MTÜ Ökoabi arvas sisendkäibemaksu nimetatud tarviku soetuselt maha 100%, kuna leidis, et need on seotud tema ettevõtluse ning maksustatava käibega. Muudelt kuludelt arvas MTÜ Ökoabi maha sisendkäibemaksu kokku summas 2 093,7 eurot. Kokku arvas MTÜ Ökoabi sisendkäibemaksu maha summas 9 422,6 eurot. MTA tegi 15.09.2014 MTÜ-le Ökoabi maksuotsuse, millega vähendas MTÜ sisendkäibemaksu kokku 6 135,09 euro võrra. MTA hinnangul ei olnud MTÜ-l Ökoabi õigus maha arvata sisendkäibemaksu 100%, kuna sisendkäibemaksus kajastatud kulutused põhivarale ei ole seotud ainult MTÜ Ökoabi ettevõtlusega – MTÜ Ökoabi maksustatav käivet tekib veiste ja pullvasikate müügist, vaid et soetatud põhivara kasutatakse lisaks MTÜ ettevõtlusele ka tegevuses, mida ei saa käsitleda ettevõtlusena KMS tähenduses.

Kui halduskohus ja ringkonnakohus nõustusid MTA-ga, jättes maksuotsuse jõusse, siis Riigikohus leidis oma 25.04.2016 otsuses, et MTÜ-le Ökoabi koostatud maksuotsus tuleb tühistada (p 13). Riigikohtu seisukoht põhineb asjaolul, et vaidlustatud maksuotsuses on põhjendatud sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist peamiselt sellega, et tegutsetakse MTÜ vormis ja tegevuseks saadakse keskkonnatoetusi. Maksuotsuses ei ole ümber lükatud väidet, et MTÜ Ökoabi maksustatav käive tekib lihaste müügist ning nende veiste karjatamiseks ostetud kogumisaia komplekt ja elektrikarjaaedade tarvikud on kasutatavad täies ulatuses ettevõtluse tarbeks.

Samas kohtuasjas oli halduskohus eelnevalt leidnud (p 3.2), et tulenevalt MTÜ Ökoabi põhikirjas märgitust (poollooduslike koosluste hooldamine, loomakasvatus ja elupaikade säilitamiseks vajaliku karja soetamine), on MTÜ Ökoabi poolt tehtud kulutused tehtud põhikirjaliste eesmärkide täitmiseks. Halduskohus viitas Riigikohtu lahendile haldusasjas nr 3-3-1-62-00, mille kohaselt, kui tegutsetakse avalikes huvides ja täidetakse teisi avalik-õiguslikke ülesandeid, seejuures võõrandamiseks uusi kaupade ega teenuseid ei toodeta, ei ole ettevõtlus KMS mõttes. Seega ollakse kaupade ja teenuste võõrandamise ahelas selles osas lõpptarbija, s.o isik, kes kannab tegelikult kaupade ja teenuste ostmisel maksukoormust. Seega ei saa selle isiku tegevus olla põhimõtteliselt kogu ulatuses ettevõtlus käibemaksuseaduse mõttes. Halduskohus leidis, et MTÜ

Ökoabi ei tegele loomakasvatusega põllumajandusliku tootmise eesmärgil, vaid tegeleb loomakasvatusega selleks, et hooldada poollooduslikke kooslusi. Kui poleks mittetulunduslikku tegevust, poleks ka loomi keda müüa, seega ei tekiks MTÜ-l Ökoabi ka maksustatavat käivet.

Töö autor nõustub halduskohtuga ja toob võrdluseks viidatud kohtulahendile MTÜ Ökoabi tegevuse – ka MTÜ Ökoabi tegutseb avalikes huvides, hooldades poollooduslikke kooslusi sihtotstarbeliselt soetatud loomadega. Sellest tegevusest MTÜ-le Ökoabi maksustatavat käivet ei teki ja MTÜ Ökoabi soetab kaupu ja teenuseid ka sellele osale tegevusest.

Riigikohus märgib (p 10) MTÜ Ökoabi haldusasjas, et ei mittetulundusühingute seadus ega MTÜ põhikirjas sätestatud eesmärgid ega tegevuste loetelu ei ole määravad hindamaks, kas mingi MTÜ tegevus on ettevõtlus KMS mõistes. Riigikohtu hinnangul ei välista mittetulundusühingute seaduses sätestatud määratlus, et MTÜ eesmärgiks või põhitegevuseks ei või olla majandustegevuse kaudu tulu saamine, et MTÜ tegevus ei võiks kooskõlas olla ettevõtluse mõistega KMS tähenduses. Riigikohus leiab oma otsuses, et mõne MTÜ tegevus võib olla täielikult ettevõtlus KMS mõistes. Töö autori hinnangul ei näita eeltoodud seisukohad, et Riigikohus oleks leidnud, et MTÜ Ökoabi tegevus oleks 100% ettevõtlus KMS mõistes („ei välista“, „võib olla“). Otsuses on maksuotsuse tühistamist põhjendatud peamiselt asjaoluga, et MTA ei ole maksuotsuses ümber lükanud väidet, et MTÜ Ökoabi poolt soetatud põhivara ei kasutataks täies ulatuses ettevõtluse tarbeks (p 13).

Riigikohtu otsusest nähtub (p 4.1), et MTÜ Ökoabi on oma apellatsioonikaebuses märkinud, et sihtotstarbeliselt soetati vaid loomad, millelt sisendkäibemaksu maha ei arvatud. Karja suurenemisel ja selle kaudu tekkival käibel ei ole sihtotstarbelise toetusega mingit seost. Kassatsioonikaebuses MTÜ Ökoabi kordab (p 6.1), et kogumisaia komplekt ja elektrikarjaaedade tarvikud on vajalikud müüdavate pullvasikate karjast eemaldamiseks. Seega on MTÜ Ökoabi ise andnud teada, et tal on ettevõtlus (karja suurenemine ja sellest tekkiv maksustatav käive) ja mitteettevõtlus (sihtfinantseeringuga soetatud algne kari). Seega peaksid muud kulud olema jagatavad ettevõtluse ja mitteettevõtluse vahel ka MTÜ Ökoabi seisukohast lähtuvalt. Otsuses ei ole aga Riigikohus muudelt kuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamise osas oma seisukohta üldse väljendanud. Seega on töö autorile arusaamatu põhjus, miks Riigikohus leiab, et käesolevas kohtuasjas puudub vajadus KMS § 29 lg 4 kohaldamiseks (p 14), kui seda osa ei ole otsuses käsitletudki. KMS § 29 lg-t 4 rakendatakse muudelt kuludelt sisendkäibemaksu osalisel

mahaarvamisel. Põhivara osas lähtutakse KMS § 32 lg-tes 4, 4¹ ja 4² sätestatust, mitte KMS 29 lg-s 4 sätestatust.

Käsitletavast kohtulehendist nähtub, et MTA võttis põhivara soetamiselt sisendkäibemaksu osaliseks mahaarvamiseks kasutatava suhtarvu leidmisel aluseks karjakasvatusega seotud maksustatava käibe ja mittemaksustatavad sissetulekud. MTA arvutuste kohaselt oli 2013. aastal maksustatava käibe osakaal 10%. Kuna perioodi 2014-2017 kohta puudusid usaldusväärsed andmed käibe ja sissetulekute suuruse kohta, siis leidis MTA, et selle perioodi osas tuleb lugeda vastavaks osakaaluks 50%. Muudelt kuludelt, mis olid tehtud nii maksustatava käibe kui muu tegevuse tarbeks, on MTA hinnangul MTÜ-l Ökoabi õigus maha arvata sisendkäibemaksu 10%. MTA leidis (p 1), et õigustatud on võtta suhtarvu leidmisel aluseks kogu MTÜ Ökoabi 2013. aasta maksustatav käibe ja mittemaksustatavad sissetulekud ning leida nendest lähtuvalt proportsioon sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

Seega pidi MTA põhivara – kogumisaia komplekti ja elektrikarjaaedade tarvikute – soetamiselt mahaarvatava sisendkäibemaksu suuruse leidmisel lähtuma KMS § 32 lg-tes 4, 4¹ ja 4² sätestatust. Kohtulahendis ei ole vastavaid sätteid ära märgitud, kuid see, et tegemist sisendkäibemaksu osalise mahaarvamiseega teistel alustel ilmneb asjaolust, et arvestusperioodiks on võetud viis aastat. Seega pidi MTA leidma kõigepealt põhivara MTÜ Ökoabi ettevõtluses kasutatava osatähtsuse ehk proportsiooni. Kuna kohtulahendi kohaselt MTÜ Ökoabi ise mingit arvestust selles osas MTA-le ei esitanud, siis pidi MTA leidma põhivara ettevõtluses kasutatava osa samadel alustel nagu ka muu MTÜ Ökoabi sisendkäibemaksu puhul, ehk tulude struktuurist lähtuvalt, kuid arvestades seejuures viieaastase perioodiga. Tulenevalt kohtulahendis toodud andmetest (esialgu maha arvatud sisendkäibemaks põhivara soetuselt 7 328,9 eurot, 2012. aasta proportsioon 10%, järgmise nelja aasta proportsioon 50%, sisendkäibemaksu vähendamine lõpuks 4 250,76 euro võrra) pidi MTA poolt läbiviidud arvestus olema nii nagu on toodud alljärgnevas tabelis:

Tabel 1. MTÜ Ökoabi sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine põhivaralt

Rida	Aasta	Selgitus	Summa
1	2013	MTÜ arvestatud sisendkäibemaks põhivara soetuselt	7 328,90
2	2013	Maksustatava käibe osakaal kogu sissetulekust (maksustatav käibe/ kogutulu)	10%
3	2013	1. aasta 1/5 sisendkäibemaks põhivara soetuselt (rida 1*1/5)	1 465,78

4	2013	1. aasta MTA arvestatud põhivara sisendkäibemaks 10% (rida 3*10%)	146,58
5	2014-2017	2.-5. aasta 4/5 sisendkäibemaks põhivara soetuselt (rida 1*4/5)	5 863,12
6	2014-2017	2.-5. aasta põhivara sisendkäibemaks 50% (rida 5*50%)	2 931,56
7	2013	MTA arvestatud põhivara sisendkäibemaks kokku (rida 4+rida6)	3 078,14
8	2013	MTA poolt sisendkäibemaksu vähendamine (rida 1-rida7)	4 250,76

Allikas: RKHKo 3-3-2-10-16; autori arvutused

Seega leidis MTA, et MTÜ-l Ökoabi on õigus maha arvata 2013. aasta maikuus sisendkäibemaksu põhivara soetamise kuludelt summas 3 078,14 eurot, vähendades mahaarvatud sisendkäibemaksu 4 250,76 euro võrra. MTA oli seisukohal (p 1), et MTÜ-l Ökoabi on õigus perioodi 2014-2017 detsembrikuu käibedeklaratsioonides korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu vastavalt tegelikule põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele selles kalendriaastas.

Töö autori hinnangul on Riigikohus eksinud ka selles osas, kui meenutas kohtuasjas 3-3-1-74-04 selgitatud, et kuni 31.12.2002 kehtinud KMS § 18 lg 3 ei näinud ette sisendkäibemaksu korrigeerimist pikema perioodi kohta kui üks kalendrikuu. Kehtivuse lõpetanud KMS § 18 lg 3 on identne praegu kehtiva KMS § 29 lg 4 sõnastusega (p 14). Töö autori hinnangul on Riigikohus jätnud oma otsuse tegemisel tähelepanuta asjaolu, et tegemist on põhivaraga, mille puhul toimub korrigeerimine KMS § 32 lg 4² alusel iga kalendriaasta lõpul, lähtudes maksustatava käibe tarbeks põhivara kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal.

Nagu nähtub MTÜ Ökoabi kohtulahendist (p 1), siis MTA pidas õigeks lubada MTÜ-l Ökoabi mahaarvata sisendkäibemaksu muudelt kuludelt vastavalt 2013. aasta kogu maksustatava käibe ja mittemaksustatava sissetuleku suhtele. MTA leidis, et MTÜ-l Ökoabi on õigus maha arvata sisendkäibemaksu 10% kuludelt, mis olid tehtud nii maksustatava käibe kui muu tegevuse tarbeks. Tulenevalt kohtulahendis toodud andmetest (MTÜ arvestatud sisendkäibemaks 2 093,7 eurot, maksustatav käive 9 979,98 eurot, toetused 98 179,95, proportsioon 10%, sisendkäibemaksu vähendamine 1 884,33 euro võrra) on MTA eeldatav arvutuskäik toodud alljärgnevas tabelis:

Tabel 2. MTÜ Ökoabi sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine muudelt kuludelt

Rida	Selgitus	Summa
1	Maksustatav käive	9 979,98
2	Toetused	98 179,95
3	Kogutulu (rida 1+rida 2)	108 159,93

4	Maksustatava käibe ja kogutulu suhe (rida1/rida3), ümardus ülespoole	10%
5	MTÜ arvestatud sisendkäibemaks muudelt kuludelt	2 093,70
6	MTA arvestatud sisendkäibemaks muudelt kuludelt (rida 6*10%)	209,37
7	MTA poolt sisendkäibemaksu vähendamine (rida 6-rida 7)	1 884,33

Allikas: RKHKO 3-3-2-10-16; autori arvutused

Seega leidis MTA, et MTÜ-l Ökoabi on õigus maha arvata 2013. aasta maikuus sisendkäibemaksu muudelt kuludelt summas 209,37 eurot, vähendades mahaarvatud sisendkäibemaksu 1 884,33 euro võrra. Kohtulahendis toodud andmete kohaselt (p 3.3) on MTA võtnud proportsiooni arvestamisel sissetulekutena arvesse vaid need toetused, mis on seotud otseselt loomakasvatuse ja rannaniitude hooldamisega. Nagu eelnevalt märgitud, siis Riigikohus ei ole oma otsuses võtnud seisukohta MTÜ Ökoabi muudelt kuludelt sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise osas.

Varasemas otsuses on Riigikohus leidnud, et tulude struktuurist lähtuva meetodi kasutamine on õigustatud juhul kui maksustatavad ja mittemaksustatavad tulud tekivad sarnastes valdkondades (RKHKO 3-3-1-74-04, p 11). MTÜ Ökoabi haldusasjas leidis halduskohus (p 3.1 ja p 5.5), et kuna MTÜ Ökoabi tegeleb loomakasvatusega poollooduslike koosluste hooldamiseks ja maksustatav käibe tekib veiste ja pullvasikate müügist, siis on MTÜ Ökoabi teinud ühesuguseid kulutusi nii ettevõtluse kui ka mitteettevõtluse tarbeks. Seega tulude struktuurist lähtuv meetod on õigustatud. Ringkonnakohus leidis, et kuna MTÜ Ökoabi ei esitanud ise meetodit ettevõtlusega seotud kulude eristamiseks mitteettevõtlusega seotud kuludest, siis on MTA poolt kasutatud tulude suhtarvul baseeruv meetod õigustatud.

MTÜ Hiiu Rannad perioodil 16.11.2009–21.03.2019 kehtinud põhikirja kohaselt on MTÜ eesmärgiks looduskaitsealade loodusväärtuste ja pärandkoosluste, ning nende väärtuste säilimiseks vajalike tegevuste kavandamine ja elluviimine. Põhikirjas märgitud tegevusteks on loodushoiutööde teostamine, pärandkoosluste taastamine ja hooldamine. Majandusaasta aruannete kohaselt soetas MTÜ Hiiu Rannad esmakordselt kariloomad 2010. aastal, bilansis kajastati bioloogilist põhivara õiglase väärtuse meetodil summas 100 950 eurot. Teist korda soetas MTÜ Hiiu Rannad kariloomad 2012. aastal summas 128 085 eurot.

Tallinna Halduskohtu 08.06.2015 otsusest haldusasjas nr 3-15-984 nähtub (p 2, p 5), et MTÜ Hiiu Rannad soetas perioodidel veebruar 2012–juuni 2013 ja veebruar–aprill 2013 kaupu ja teenuseid ning arvas nende soetamisel maha sisendkäibemaksu täies ulatuses. Kohtu otsusest selgub, et MTÜ Hiiu Rannad soetas kütust loomadele toidu vedamiseks, medikamente loomadele, tööriideid töötajatele ja ostis teenust karjamaade puhastamiseks loomadele parema söödabaasi loomiseks.

MTÜ Hiiu Rannad ei rakendanud sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist, kuna leidis, et soetatud kaubad ja teenused on kasutatavad täielikult MTÜ ettevõtluses.

MTA tegi MTÜ-le Hiiu Rannad maksuotsuse, kuna leidis (p 2), et MTÜ kasutas soetatud kaupu ja teenuseid nii ettevõtlusega seotud kui mitteseotud eesmärkidel, ehk kohaldada tuleb KMS § 29 lg-s 4 toodud kohustust rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist. MTA vähendas maksuotsusega MTÜ Hiiu Rannad sisendkäibemaksu kokku summas 18 915,91 eurot. Tulenevalt MTA arvestusest (p 18) oli MTÜ maksustatava käibe osakaal kogutuludest 2012. aastal 9% ja 2014. aastal 16%. MTA määras mahaarvatava sisendkäibemaksu osakaalu lähtuvalt MTÜ Hiiu Rannad poolt saadud maksustatavast käibest ja kogu sissetulekust. 08.07.2015 tühistas Tallinna Halduskohus MTÜ-le Hiiu Rannad koostatud maksuotsuse, kuna leidis, et MTÜ Hiiu Rannad kasutas soetatud kaupu ja teenuseid ettevõtluse tarbeks. (THKo 3-15-984)

MTA esitas 07.08.2015 Tallinna Ringkonnakohtule apellatsioonikaebuse Tallinna Halduskohtu otsuse peale. 26.01.2016 määrusega peatas Tallinna Ringkonnakohus haldusasja menetluse kuni otsuse tegemiseni MTÜ Ökoabi haldusasjas (esimeses ja teises astmes 3-14-52450, Riigikohtus haldusasi nr 3-3-1-10-16). Peale otsuse tegemist MTÜ Ökoabi haldusasjas, esitas MTA 27.04.2016 ringkonnakohtule avalduse apellatsioonikaebusest loobumiseks. (TRKm 3-15-984)

Nagu nähtub halduskohtu otsusest (p 3), siis soetas MTÜ Hiiu Rannad esimesed loomad 2010. aastal, maksutatav käibe tekib tulevikus nende rendile andmisest või müügist. MTÜ Hiiu Rannad selgitab (p 4), et asjaolu, et talle antud toetused on ettenähtud vaid MTÜ-dele, SA-dele ja omavalitsustele ning –liitudele, ei oma maksustamise seisukohast mingit tähtsust. Samuti toob MTÜ välja, et toetuse andja on hinnanud projekti raames tehtavad kulutused seotuks taotluse saaja ettevõtlusega, vastasel korral oleks käibemaks tunnistatud abikõlblikuks. MTÜ leiab (p 5), et vale on lähtuda käibe ja kogusissetuleku suhtarvust, samuti toob välja, et MTA on leidnud suhtarvu andmete alusel, mis selgusid alles aasta lõpus, mistõttu ei olnudki MTÜ-l võimalik seda enne teada ega rakendada.

Halduskohus leidis (p 13-19), et MTA ei ole tuvastanud, et MTÜ Hiiu Rannad oleks soetatud kaupu ja teenuseid kasutanud teistsugusel viisil, kui mõni teine mõistlikult käituv loomapidaja. Kohus leidis, et soetatud kaubad ja teenused oleks MTÜ Hiiu Rannad pidanud soetama ka juhul, kui ta ei oleks täitnud oma põhikirjalist eesmärki. Kohus leidis, et MTÜ Hiiu Rannad täitis korraga nii põhikirjalist eesmärki, st hooldas rannaniitusid, kui ka samaaegselt investeeris loomadesse, kui

tulevasse maksustatava käibe tekkimise allikasse. Kohus selgitas, et KMS § 29 lg 4 kohalduks juhul, kui soetatava kauba või teenuse kasutamine maksustatava käibe tarbeks oleks eristatav muust tegevusest. Kohtu hinnangul ei ole alust väita, et kui maksukohustuslane on põhikirjaliste eesmärkidega tegelev MTÜ, et siis ei ole mingi osa kulutustest tehtud maksustatava käibe tarbeks, samas kui on ilmne, et MTÜ tegevus on suunatud maksustatava käibe tekkimisele. Kohus leiab, et maksuotsuses toodud asjaoludest ei nähtu, et soetatud kaupu ja teenuseid ei kasutataks tulevikus tekkiva maksustatava käibe tarbeks. Kohus toob võrdluseks, et kui keegi tabab kaht kärbest ühe hoobiga, siis ei saa väita, et ühe kärbse tabamiseks tehti 50% pingutusest. Kohus selgitab, et asjaolu, et MTÜ Hiiu Rannad on MTÜ, ei oma tähtsust. Kohus leiab, et majanduslikus mõttes ei ole vahet, kas loomapidamisega tegeleb MTÜ või äriühing.

Nagu eeltoodust selgub, siis lõpetati edasine vaidlus MTÜ Hiiu Rannad maksuotsuse tühistamiseks kõrgema astme kohtutes peale seda, kui Riigikohus oli teinud oma otsuse MTÜ Ökoabi haldusasjas. Seega leiti, et Riigikohtu seisukohad MTÜ Ökoabi haldusasjas on aluseks ka MTÜ Hiiu Rannad maksuotsuse tühistamiseks ja edasine vaidlus oleks mõttetu. Analüüsid neid kahte kohtuasja, siis käesoleva töö autor leiab külli sarnasusi, kuid ka erinevusi, mistõttu poleks ehk olnud õige lõpetada MTÜ Hiiu Rannad osas vaidlus lähtuvalt Riigikohtu seisukohtadest MTÜ Ökoabi haldusasjas.

Peamine erinevus kahe kohtuasja puhul on selles, et MTÜ Ökoabi haldusasjas ei leidnud kohus, et MTÜ Ökoabi tegevus oleks 100% ettevõtlus ka KMS mõistes. Toodud olid vaid viited, et teatud juhtudel võib mõne MTÜ tegevus kvalifitseeruda ettevõtteks KMS mõistes. Kohus tühistas maksuotsuse põhjusel, et MTA ei olnud maksuotsuses ümber lükanud väidet, et põhivara ei kasutata MTÜ Ökoabi maksustatava käibe tarbeks 100%-selt. Samas jättis kohus tähelepanuta muudelt kuludelt mahaarvatud sisendkäibemaksu osas MTA poolt tehtud ümberarvestused. Kui Riigikohus leidis, et MTA ei ole maksuotsuses ümber lükanud, et MTÜ Ökoabi poolt soetatud kogumisaia komplekt ja elektrikarjaaedade tarvikud ei ole kasutatavad 100%-selt maksustatava käibe tarbeks, siis ei saa automaatselt lugeda, et ka muud kulud on seotud 100%-selt maksustatava käibe tarbeks. Seda enam, et ka MTÜ Ökoabi ise on eristanud oma tegevusest tegevuse, mis ei ole seotud maksustatava käibega – sihtotstarbeliselt soetud loomade karjatamine.

MTÜ Hiiu Rannad haldusasjas leidis kohus, et MTÜ Hiiu Rannad poolt tehtud kulud on seotud 100% MTÜ maksustatava käibega. Kohus leidis, et need kulud oleks tehtud ka juhul, kui MTÜ tegevuses puuduks mittetulunduslik looduskaitsepool. Kohtu hinnangul on MTÜ Hiiu Rannad

puhul kõik tegevused, mis seotud loomade karjatamisega, seotud ka ettevõtlusega. Kohus on seisukohal, et samamoodi oleks teinud kulutusi ka tavaline loomakasvataja, kes ei tegele sedalaadi mittetulundusliku eesmärgiga.

2.3 Järeldused ja ettepanekud

Käesolev töö autori hinnangul annavad mõlemad kohtulahendid samalaadse tegevusega tegelevatele ja ka teistele MTÜ-dele signaali, et kogu nende tegevus võibki olla ettevõtlus KMS mõistes ja neil puudub kohustus mingit moodigi piirata oma sisendkäibemaksu mahaarvamist. Nagu nähtub kohtulahenditest, siis oli MTA oma maksuotsustes võib olla liiga palju keskendunud sellele, et tegeletakse mittetulunduslikul eesmärgil. Samas on see vajalik näitamaks, et isiku tegevusest võib olla mingi osa, mis ei ole ettevõtlus. Isiku vormil ei olegi tähtsust, ka äriühingutel võib esineda mitteettevõtlust, mille puhul võib tekkida vajadus rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist. Autor kahtleb halduskohtu seisukohas MTÜ Hiiu Rannad haldusasjas, et samasuguseid kulutusi oleks teinud ka tavaline mõistlikult käituv loomakasvataja. Mitmed MTÜ-d, kes tegelevad poollooduslike koosluste hooldamisega ja kellel tekib ka loomade müügist maksustatav käive, ei realiseeri kogu järelkasvu. Nende tegevus ei ole suunatud sellele, et võimalikult palju loomi tiinestada, et pidevalt tekiks uut järelkasvu, kelle müügist oleks võimalik aina enam kasumit saada. Tavalise poollooduslike koosluste hooldamisega tegeleva MTÜ eesmärgiks on ikkagi loodushoid ja suurenev järelkasv suunatakse pigem uusi rannaniite hooldama. Autori hinnangul ei ole tavalisel mõistlikult käituval loomapidajal selliseks tegevuseks stiimulit. Lisaks on MTÜ-del kohustus kasutada sihtotstarbeliselt soetatud loomi vähemalt viie aasta jooksul sihtotstarbeliselt, st poollooduslike koosluste hooldamisel. Seega, kus on see piir, et me saame väita, et MTÜ tegutseb samamoodi kui iga teine mõistlikult käituv loomapidaja? Kui MTÜ müüb aasta jooksul mõned loomad nt seoses vanusega, ülejäänud aga hooldavad poollooduslikke kooslusi, kas saab siis väita, et see MTÜ tegeleb 100%-selt ettevõtlusega ja kuludelt 100%-selt sisendkäibemaksu mahaarvamine on õigustatud?

Mõlemas haldusasjas on ette heidetud, et MTA on leidnud suhtarvu lähtuvalt maksustatavast käibest ja kogutulust. Nagu nähtub otsuste sisus toodud asjaoludest, siis ei ole kumbki MTÜ-ise nõustunud kasutama mingitki meetodit sisendkäibemaksu eristamiseks. MTÜ-d on olnud seisukohal, et kuludelt maha arvatud sisendkäibemaks on soetud 100%-selt nende ettevõtlusega. MTA rakendas sisendkäibemaksu osaliseks mahaarvamiseks tulupõhist meetodit, kuna selle rakendamiseks vajaminevaid andmeid oli tal võimalik tuvastada. MTÜ Hiiu Rannad heidab ka

ette, et MTA poolt kasutatud proportsioon selgus alles aasta lõpus, mistõttu ei olnud MTÜ-l võimalik seda enne aasta lõppu seda teada ega rakendada. Töö autori hinnangul on väga ebatõenäoline, et loomakasvataja ei oskaks prognoosida loomade juurdekasvu, oma maksustatavat käivet ega saadavaid tulusid. Samuti peaks loomakasvataja vähemalt kalendriaasta alguses teadma, mis toetusi aasta jooksul saab. KIK-i kaudu makstavad toetuste taotlused ja ka rahuldamise otsused tehakse palju mitmeid kuid varem. Samuti on nii MTÜ Hiiu Rannad kui ka MTÜ Ökoabi on saanud PRIA-lt pidevalt toetusi, nii on mõlemad MTÜ-d saanud Maaelu Arengu Euroopa Põllumajandusfondist (EAFRD) poolloodusliku koosluse hooldamise toetust, mis on pindalapõhine toetus. (pria.ee) Kui palju kellelgi maad kasutada on, millele toetust taotleda, see on loomapidajal teada. Samas ei ole ka töö autor kindel, et tulupõhist meetodit peaks sadalaadi MTÜ-de puhul kindlasti alati kasutama. Mis meetodit aga kasutada, see tuleb igal MTÜ-l endal leida, kuna KMS mingeid meetodeid ette ei anna. Kuna mõlemad MTÜ-d tegelevad ikkagi mittetulundusliku tegevusega, st neil peaks olema eelkõige huvi suunata suurenev kari poollooduslike kooslusi hooldama, siis peaks ühelt poolt selle nn huvi ja teiselt poolt tuluteenimise soovi panema mingisse proportsiooni, nt loomade arvust lähtuvalt. Kuna KIK-i kaudu makstavate toetuste abil soetatud loomad peavad sihtotstarbeliselt tegelema poollooduslike koosluste hooldamisega vähemalt viis aastat, siis ei peaks vähemalt seda osa loomadest ettevõtlusega ei seostatama. Järelkasvu osas peaks siis iga MTÜ ise oskama prognoosida ja arvestada, mis osa ta sellest ettevõtlusega seostab.

Siin kohal juhib töö autor tähelepanu veel ühele asjaolule. Nii Riigikohtu kohtulahendist MTÜ Ökoabi haldusasjast (p 1) kui ka KIK-i kodulehel rahastatud projektide nimekirjast (lisa 1, rida 55) nähtuvalt on MTÜ Ökoabi kogumisaia komplekti ja elektrikarjaaedade tarvikute soetamiseks saanud toetust keskkonnaprogrammist KIK-i kaudu. Nagu ka veiste sihtfinantseerimise abil soetatud veised, mida MTÜ Ökoabi enda sõnul ettevõtluses ei kasuta, on ka nimetatud seadmete soetamise näol tegemist siiski sihtfinantseeringuga. Kohtulahendist nähtuvalt (3.1) on MTÜ Ökoabi KIK-ile esitatud toetuse taotluses märkinud, et toetuse abil soetatud tarvikud võimaldavad uute poollooduslike koosluste alade karjamaadena kasutuselevõtmist. Oma apellatsioonikaebuses ja kassatsioonikaebuses on MTÜ Ökoabi aga väitnud (p-d 4.1 ja 6.2), et kogumisaia komplekt ja elektrikarjaaedade tarvikud ei ole otseselt vajalikud poollooduslike koosluste hooldamiseks. Käesolevas töös on eelnevalt juba käsitletud paradoksi, mille kohaselt keskkonnaprogrammist toetuste saamisel on MTÜ-del omafinantseering vähemalt 10%, v.a juhul, kui projekti tulemust kasutatakse hiljem otseselt või kaudselt ettevõtluses. Sellisel juhul peab omafinantseering olema 50%. MTÜ Ökoabi sai kogumisaia komplekti ja elektrikarjaaedade tarvikute soetamiseks toetust

90%. Ehk MTÜ Ökoabi omafinantseering oli 10%, ehk MTÜ on taotluses küsinud toetust seadmetele, mida ei peaks kasutatama ettevõtluses isegi mitte kaudselt.

Kuigi sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamise või mittelubamise osas ei oma see asjaolu määravat tähendust, siis nähtub eeltoodust, et MTÜ Ökoabi on andnud täiesti vastupidiseid põhjendusi seadmete soetamise eesmärgi osas. Kui KIK-ilt keskkonnaprogrammist toetuse taotluses märgitu kohaselt ei ole soetatavad seadmed kasutatavad ettevõtluses, siis selleks, et sisendkäibemaksu maha arvata, on MTA-le esitatud andmete kohaselt seadmed aga täielikult kasutatavad ettevõtluses. Siinkohal ei olegi õige MTÜ-sid süüdistada kahepalgelisuses, pigem on tegemist teadmatusena. Suurt maksueelist MTÜ-d sellest ei saa – nad kas saavad KIK-ilt toetust ka käibemaksuosale või küsivad käibemaksu tagasi MTA kaudu riigilt. Väike maksueelis võib tulla omaosaluselt. Kui toetusest kaetakse ka käibemaksukulu, siis omaosaluse pealt sisendkäibemaksu tagasi ei saa, kui taotlejaks on mittekäibemaksukohustuslane või käibemaksukohustuslasest MTÜ seda mingil põhjusel riigilt tagasi ei küsi või ei saa. Samas on saadav maksueelis võrreldes toetuse summaga üpris tühine. Nii oleks MTÜ Ökoabi pidanud kogumisaia komplekti ja elektrikarjaedade tarvikute soetamisel loobuma toetuse 10%-sest omaosaluselt arvestatud käibemaksust 733 eurot (projekti maksumus 36 644,5 eurot, omaosalus 3 664,45 eurot).

Samuti võiks küsida, et mis põhjusel vähendab MTA sisendkäibemaksu MTÜ-l, kes on saanud projektile toetuse ilma käibemaksu sinna sisse arvestamata ja soovib projekti raames tehtud kuludelt käibemaksu sisendkäibemaksuna riigilt tagasi saada. Et mis vahe sellel on, kas MTÜ saab projektikulude käibemaksu KIK-ilt või MTA-lt, üks riigieelarve kõik (keskkonnatoetuse puhul)? Kes kompenseerib MTÜ-le käibemaksu, kui jättis selle KIK-ilt õigeaegselt küsimata ja MTA-lt seda tagasi ei saa? Töö autori hinnangul on siiski oluline, et käibemaksuarvestus oleks korrektne ja kajastaks õigesti kaupade ning teenuste maksustatava käibe tarbeks kasutamist. Selleks tuleks teha teavitustööd eelkõige MTÜ-de seas, et nad oskaks ette näha sellise riski tekkimise võimalikkust. Samuti võiksid toetuste maksjad teadvustada, et MTÜ-del on sagedamini kui teistel maksukohustuslastel ka see pool, mida ettevõtlusega seostada ei saa. Käibemaksukohustuslaseks olemine ei taga automaatselt, et sisendkäibemaks on riigi poolt tagastatav. Veel üheks osapooleks on MTA, kes võiks tagada vähemalt uute MTÜ-de osas, et enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist oleksid nad teadlikud, et mitte kogu nende tegevus ei pruugi olla ettevõtlusega seostatav. MTA ametnikult saadud vastuse kohaselt registreeritakse nn puhta ajalooa isikud käibemaksukohustuslaseks automaatselt, seega võib käibemaksukohustuslaseks saada MTÜ, kes

ei ole üldse teadlik, et tal tuleb võib olla rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist. MTA ametnik hindas oma kogemustest lähtuvalt, et enamik MTÜ-dest ei ole teadlikud, et nende tegevuses maksukohustuslasena võib esineda risk, et neil tuleb rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist, kuna nende tegevuses on ka mitteettevõtlaste pool. (Vahemäe 20019)

Kahjuks on siiski kogu mitteettevõtlaste määratlemine väga subjektiivne, selle eksisteerimist ja selle ulatust on keeruline tuvastada, eriti olukorras, kus maksustatav käive tekib samas tegevusvaldkonnas, kus esineb ka tegevust, mida ettevõtlastena käsitleda ei saa. Veelgi keerulisem on leida meetod sisendkäibemaksu eristamiseks, eriti isikutele, kes maksukohustuslase tegevust saaks hinnata vaid kaudselt, teadmata tegevuse kõiki üksikasju, nt MTA-l. Kuna isikutele võib esineda ettevõtlaste ja mitteettevõtlaste koos väga erineval viisil ja tegevusaladel, siis ei olegi võimalik anda ühist juhendit, mis sobiks ja oleks õiglane kõigi suhtes.

Ka käibemaksudirektiivis ei ole ette antud juhendeid liikmesriikidele rakendatavate meetodite kohta sisendkäibemaksu osaliseks mahaarvamiseks olukorras, kui maksukohustuslase poolt tehtud kulud on seotud ettevõtlaste ja mitteettevõtlastega. Euroopa Kohus on kohtuasjas C-437/06 märkinud, et see on liikmesriikide ülesanne kehtestada sobivad meetodid ja kriteeriumid, millest lähtudes maksukohustuslased saavad teha vajalikud arvutused. Liikmesriikidel tuleb jälgida, et majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse suhtarvu arvutamine peegeldaks objektiivselt kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa. Selleks võivad liikmesriigid kohaldada kas investeringust lähtuvat jaotuspõhimõtet või tehingust lähtuvat jaotuspõhimõtet või muud sobivat jaotuspõhimõtet ega pea piirduma vaid ühe meetodi kasutamisega. Liikmesriigid on kohustatud direktiivi eesmärkidest ja ülesehitustest lähtudes nägema ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa. Kahjuks ei ole meie käibemaksuseaduses mingeidki viiteid meetoditele või kriteeriumitele, millest võiks maksukohustuslane lähtuda, kui tal tuleb rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist vastavalt ettevõtlaste osakaalule isiku kogu tegevusest. Nii saavadki MTÜ-d lähtuda peamiselt kohtupretsedentidest, millest võivad aga MTÜ-d teha valed järeldused.

KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö “Sisendkäibemaksu mahaarvamine mitteeetevõtluse olemasolul” eesmärk on välja selgitada, kuidas toimub mitteeetevõtluse olemasolul sisendkäibemaksu mahaarvamine ning milliseid probleeme esineb praktikas. Eesmärgi täitmiseks analüüsiti ettevõtluse ja mitteeetevõtluse mõistet nii seadusandlusest kui ka kohtupraktikast lähtuvalt. Uuriti, kuidas toimub ja on reguleeritud sisendkäibemaksu mahaarvamine olukorras, kus isikul on nii ettevõtlus kui ka mitteeetevõtlus.

Põhjalikumalt analüüsiti karjakasvatusega tegelevaid MTÜ-sid, kes tegelevad poollooduslike koosluste hooldamisega läbi karjatamise. Uuriti, kui palju on poollooduslike koosluste hooldamise eesmärgil karjakasvatusega tegelevaid MTÜ-sid, kui palju on nende seas käibemaksukohustuslasi ja mis toetusi nad oma tegevuseks saavad. Analüüsiti, kas karjakasvatusega tegelevate MTÜ-de käibemaksuarvestuse ja nendele makstavate toetuste vahel on seos. Läbi kahe hiljutise kohtulahendi analüüsimise tuvastati, kas karjakasvatusega tegelevate MTÜ-de käibemaksuarvestuses on probleeme. Nimetatud kohtulahendid käsitlevadki peamiselt ettevõtluse määratlemist ja sisendkäibemaksu mahaarvamist karjakasvatusega tegelevates MTÜ-des. Kuigi nende lahendite analüüsimise tulemusena ei saanud autor vastust küsimusele, kuidas tuleb korraldada sisendkäibemaksu mahaarvamine sedalaadi tegevusega tegelevates mittetulundusühingutes, aitab nende kohtulahendite analüüsimine paremini mõista probleemide olemust.

Uuringu tulemusena selgus, et karjakasvatajatest MTÜ-sid, kes on saanud KIK-i kaudu toetusi kariloomade soetamiseks on kokku 60. Nendest veidi vähem kui pooled (48%) on käibemaksukohustuslased. Osa (21%) nendest said käibemaksukohustuslaseks peale 1. taotluste esitamist, millest saab järeldada, et rahastatud investeeringu tulemusena neil tekkis ettevõtlus KMS mõistes. Käesoleva töö kirjutamisel oli käibemaksukohustuslastest karjakasvatajatest tekkinud enamusel maksustatav käive, 10 MTÜ keskmine käive 2017-2018 on 20 504 eurot. Kahjuks ei ole võimalik välja selgitada, kui palju nimetatud MTÜ-d deklareerivad

sisendkäibemaksu, et võrrelda kas käibelt arvestatud käibemaks katab sisendkäibemaksu või on tehtud kuludelt mahaarvatud sisendkäibemaks suurem.

Nagu võib järeldada KIK-i valdkonnajuhilt saadud vastustest, siis KIK ei pööra tähelepanu, kas maksukohustuslasest taotlejal on õigus käibemaks riigilt tagasi saada. Reeglina kontrollitakse käibemaksukohustust ja sellest lähtuvalt hinnatakse, kas käibemaks on või ei ole abikõlblik. Seega ei ole tavapärane, et käibemaksukohustuslasest MTÜ (sh karjakasvatajast) ise toetuse taotlemisel annaks teada, et tal on plaanis soetatavat vara hakata kasutama osaliselt mitteettevõtluse tarbeks. Samuti selgub MTA ametniku vastusest, et MTÜ-d ei ole üldiselt teadlikud, et neil tuleks mitteettevõtluse olemasolul rakendada sisendkäibemaksu mahaarvamist. Seega saab järeldada, et MTÜ-d oma käibemaksuarvestuses üldiselt sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist ei rakenda.

Probleemidest MTÜ-de mitteettevõtluse määratlemise ja sellega seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta annavad ülevaate kohtulahendid MTÜ Ökoabi ja MTÜ Hiiu Rannad haldusastajades. Töö autori hinnangul viivad need lahendid nii karjakasvatajatest MTÜ-d kui ka mõnel teisel tegevusalal tegutsevad MTÜ-d valedele järeldustele, et neil ei ole vaja muretseda enam selle pärast, et neil tuleks rakendada sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist. Töö autori hinnangul ei saa kummaski kohtulahendist tegelikult järeldada, et MTÜ-d, kelle maksustatav käive tekib samal tegevusalal samaaegselt mittetulunduslikul eesmärgi tehtava tegevusega, et nende tegevusest 100% ongi ettevõtlus.

Kuna KMS ei anna mingeid juhendeid ega viiteid, mis meetodeid maksukohustuslane võiks või peaks kasutama sisendkäibemaksu osalisel mahaarvamisel, siis peab käesoleva töö autor oluliseks teha teavitustööd eelkõige MTÜ-de seas, et nad oskaks ette näha, et neil võib tekkida kohustus hakata rakendama sisendkäibemaksu osalist mahaarvamist. Samuti võiksid toetuste maksjad teadvustada, et mittetulundusühingutel on sagedamini kui teistel maksukohustuslastel ka see pool, mida ettevõtlusega seostada ei saa. Käibemaksukohustuslaseks olemine ei taga automaatselt, et sisendkäibemaks on riigi poolt tagastatav. Veel üheks osapooleks on MTA, kes võiks tagada vähemalt uute mittetulundusühingute osas, et enne käibemaksukohustuslaseks registreerimist oleksid nad teadlikud, et mitte kogu nende tegevus ei pruugi olla ettevõtlusega seostatav.

SUMMARY

The aim of the present thesis “The Deduction of Input Tax in Case of Non-Entrepreneurship” is to examine how input tax is deducted in the case of non-entrepreneurship and which problems arise in practice. In order to fulfil the aim, the definitions of both entrepreneurship and non-entrepreneurship are analysed on the basis of legislature as well as case-law. The author of the current paper examined the process and regulation of deducting input tax when a person is involved in entrepreneurship as well as non-entrepreneurship.

The thesis involves a deeper analysis of non-profit organisations engaged in livestock farming who maintain semi-natural habitats through grazing. The paper gives an overview of the subject field and the aids granted therein as the primary source of income for these non-profit organisations.

The current thesis examines how easy or complicated it is to define entrepreneurship and non-entrepreneurship in the activities of these non-profit organisations and which problems this causes in the deduction of input tax. Research is conducted through the analysis of two recent judicial decisions which acted as incentives for the author of the paper to examine non-profit organisations engaged in livestock farming. The above-mentioned judicial decisions primarily concern the definition of entrepreneurship and the deduction of input tax. Although, as a result of analysing these decisions, the author failed to receive an answer to the question of how to organise the deduction of input tax in non-profit organisations engaged in such activity, the analysis of these judicial decisions better helps to understand the essence of the problems.

The research demonstrates that the definition of non-entrepreneurship is very subjective, and its existence and scope is difficult to identify, especially in a situation where taxable turnover is generated in an area of activity where there is also activity that cannot be defined as entrepreneurship. Finding a method for distinguishing input tax is even more complex. As persons can be involved in both entrepreneurship as well as non-entrepreneurship in very

different ways and areas of activity, it is impossible to issue joint guidelines which would be acceptable and fair to everyone involved.

Unfortunately, the definition of non-entrepreneurship is very subjective, and its existence and scope is difficult to identify, especially in a situation where taxable turnover is generated in an area of activity where there is also activity that cannot be defined as entrepreneurship. Finding a method for distinguishing input tax is even more complex, especially for persons whose activity as a taxable person can only be assessed indirectly without knowing all the details, e. g. the Estonian Tax and Customs Board. As persons can be involved in both entrepreneurship as well as non-entrepreneurship in very different ways and areas of activity, it is impossible to issue joint guidelines which would be acceptable and fair to everyone involved.

It is important to raise awareness among non-profit organisations so that they could foresee situations that may require partial deduction of input tax. The organisations granting aids could also acknowledge that contrary to other taxable persons, non-profit organisations have another side which cannot be associated with entrepreneurship. Being subject to value added tax does not automatically guarantee state-returned input tax. The Estonian Tax and Customs Board is another party who should ensure that new non-profit organisations are aware, before registering as persons liable for value added tax, that not all their activity may be linked to entrepreneurship.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Arrak, A., Eamets, R., Karm, T., Mets, T., Omel, R., Rand, R., Trasberg, V., Vigla, H., Viiol, A., Vörklaev, E. (2002). *majanduse abc*. 3. tr. Tartu: Avatar OÜ.

Euroopa Liidu Struktuuritoetus. Kättesaadav <https://www.struktuurifondid.ee/>, 18.04.2019.

Jamieson, A., Lotman, S. *Lihaveisekasvatus pärandkooslustel*. (2014). SA Eestimaa Looduse Fond.

Nerudova, D., David, P. (2008). *Empirical Study of Specific Value Added Tax Problems in Selected European Union Member States*. European Financial and Accounting Journal, vol. 3, no. 4, 70–91. Kättesaadav: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=efaj&pdf=90.pdf> , 10.05.2019.

Käibemaksuseadus. RT I, 29.11.2018, 9.

Keskkonnaprojektide finantseerimise kord. 22.09.2015. SA Keskkonnainvesteeringute Keskus. Kättesaadav: https://www.kik.ee/sites/default/files/kp_finantseerimise_kord_2015_kinnitatud_22.09.2015.pdf, 10.04.2019.

Keskkonnaprojektide finantseerimise kord. 21.12.2015. SA Keskkonnainvesteeringute Keskus. Kättesaadav: https://www.kik.ee/sites/default/files/kp_34_finantseerimise_kord_0.pdf, 10.04.2019.

Keskkonnaprojektide finantseerimise kord. 17.01.2017. SA Keskkonnainvesteeringute Keskus. Kättesaadav: https://www.kik.ee/sites/default/files/finantseerimise_kord_2017_kinnitatud_170117.pdf, 10.04.2019.

Keskkonnaprojektide finantseerimise kord. 23.01.2018. SA Keskkonnainvesteeringute Keskus. Kättesaadav: https://www.kik.ee/sites/default/files/finantseerimise_kord_2018_1.pdf, 10.04.2019.

Keskkonnatasude seadus. RT I, 13.03.2019, 83.

Kiisel, M., Veskimäe, M., Rammo, A., Lees, K. (2016). *Vabaihenduste rahastamine 2016*. Kättesaadav: file:///F:/Materjalid%20arvuti/2017_vabaihenduste%20rahastamine.pdf, 18.04.2019.

KIK-i keskkonnaprogrammi 25.02.2019 infopäev. Kättesaadav: <https://www.kik.ee/et/toetatav-tegevus/looduskaitse-programm-0>, 23.04.2019.

- KIK-i 21.12.2015 finantseerimise korra lisa 1. Kättesaadav: https://www.kik.ee/sites/default/files/kp_35_lisa_1_abikolblikud_kulutused_0.pdf, 24.04.2019.
- KIK-i 17.01.2017 finantseerimise korra lisa 1. Kättesaadav: https://www.kik.ee/sites/default/files/lisa_1_abikolblikud_kulutused_kinnitatud_170117.pdf, 24.04.2019.
- KIK-i 09.06.2015 finantseerimise korra lisa 1. Kättesaadav: https://www.kik.ee/sites/default/files/kp_lisa_1_abikolblikud_kulutused_kinnitatud_09.06.2015.pdf, 24.04.2019.
- KMS kommentaarid 2019= KMS rahandusministeeriumi kommentaaridega. (2019).
- Kohtuotsus, 13.03.2008, C-437/06. Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG versus Finanzamt Göttingen. EU:C:2008:166.
- Nõukogu direktiiv 92/43/EMÜ, 21.05.1992. Kättesaadav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:01992L0043-20070101&from=EN>, 15.04.2019.
- Lillemägi, H. E-kiri 02.04.2019.
- MTÜ Hiiu Rannad majandusaasta aruanne 2010.
- MTÜ Hiiu Rannad majandusaasta aruanne 2012.
- MTÜ Hiiu Rannad põhikiri. 16.11.2009.
- MTÜ Ökoabi majandusaasta aruanne 2011.
- MTÜ Ökoabi põhikiri. 21.09.2009.
- Leetsaar, J. (2012). *Maamajanduslik ühistegevus*. Tartu: Eesti Maaülikool.
- Lehis, L. (2017). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services OÜ.
- Lepasaar, H., Ehrlich, Ü. (2015). *Non-Market Value of Estonian Seminatural Grasslands: A Contingent Valuation Study (August 2015)*. Estonian Discussions on Economic Policy Vol. 23, No. 2.
- Rahastatud projektide nimekiri. Kättesaadav: <https://kik.ee/et/rahastatud-projektid>. 29.03.2019.
- Raudsaar, M. *Sotsiaalne ettevõtlus*. 2013. Kättesaadav: <https://www.uttv.ee/naita?id=18333>, 09.04.2019.
- RKHKm 3-3-1-29-99.
- RKHKo 3-3-1-74-04.
- RKHKo 3-3-1-22-07.

RKHKo 3-3-1-62-00.

RKHKo 3-3-1-10-16.

THKo 3-15-984.

THKm 3-15-984.

TRKHo 3-09-306.

Sula, K. E-kiri 22.04.2019.

Tasutud maksud, käive ja töötajate arv. Kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/kontaktid-ja-ametist/avaandmed-maksulaekumine-statistika/tasutud-maksud-kai-ve-ja-tootajate-arv>, 20.04.2019.

Tuisk, U. E-kiri 26.04.2019.

Tulumaksuseadus. RT I, 28.12.2018, 51.

Varul, P., Kull, I., jt (koost.). Võlaõigusseadus II. Kommenteeritud väljaanne. Juura, Tallinn 2007.

Vahemäe, H. Vastused 06.05.2019.

Äriseadustik. RT I, 31.12.2010, 19.

Äriregister. Kättesaadav <https://ariregister.rik.ee>.

PRIA toetused. Kättesaadav: www.pria.ee, 29.03.2019.

LISAD

Lisa 1. Karjakasvatusega tegelevad MTÜ-d

Jrk nr	Toetuse saaja MTÜ	ÄR esmakanne	KMKR	Projekti nimi	Prjekti maksumus	Toetuse summa	Rahastus allikas	Otsuse kuupäev	KIK-i osalus %	Proj. jrk nr
1	Audru Polder MTÜ	23.12.2015	01.09.2016	Audru poldri looduskaitseala taastamine ja hooldamine karjatamise teel	73360	66024	KP	14.06.2016	90%	1
				Karja soetamine Tõstamaa maastikukaitseala liigikaitsealises olulisele rannaalale	38412,29	32650,45	CF	18.07.2018	85%	2
				2014-2020.8.01.18-0213 Karja soetamine Tõstamaa maastikukaitseala liigikaitsealises olulisele rannaalale	16712,68	2506,84	KP	18.09.2018	15%	
2	Eesti Galloway Selts	09.02.2016	ei	Rannaniitude taastamine ja hooldamine Väinamere hoiualal läbi karjatamise.	15996	7998	KP	14.06.2016	50%	3
3	Kasari Luha Selts	01.03.2005	10.08.2005	Vahendite ostmise Kasari luhtade hooldamiseks	194800	165580	CF	19.10.2015	85%	4
				Vahendite ostmise Kasari luhtade hooldamiseks	194800	29220	KP	10.11.2015	15%	
				Töövahendid ja taristu Kasari luhtade heaks	30863,04	26233,58	CF	17.04.2017	85%	5
				2014-2020.8.01.16-0139. Töövahendid ja taristu Kasari luhtade heaks	34783	3720	KP	20.06.2017	11%	

				Kasari lamminiitude hooldamine	46448	39480,8	CF	12.04.2018	85%	6
4	Kingli Loopealsete Hooldus MTÜ	04.01.2017	01.02.2018	Kaugatoma-Lõo hoiualal asuva loopealse ja lubjarikka aruniidu hooldamine ja selleks otstarbeks karjaaedade, veiste ning veemahuti soetamine.	14335,87	12185,49	CF	28.04.2017	85%	7
				Kingli loopealsete ja soostunud niitude hoolduse tagamiseks veiste soetamine	13608	11566,8	CF	08.05.2017	85%	8
5	Kodukandi Loodus MTÜ	18.01.2017	10.08.2018	Muraja loopealsete taastamine ja hooldamine	82066,21	69756,27	CF	20.04.2017	85%	9
				2014-2020.8.01.17-0176. Muraja loopealsete taastamine ja hooldamine	86807,69	9654,36	KP	20.06.2017	11%	
6	Looduskaitseühing Kotkas	01.03.1999	04.07.2012	Veised ja niidutehnika Alam-Pedja luhtade jätkusuutlikuks majandamiseks	171541,2	145399,4	CF	15.04.2015	85%	10
				Veised ja niidutehnika Alam-Pedja luhtade jätkusuutlikuks majandamiseks	178605,4	26718	KP	28.04.2015	15%	
				Palupõhja looduskooli avariilises seisundis katuse renoveerimine	12035,52	10831,97	KP	21.12.2015	90%	
7	MTÜ Arhipelaag	04.12.1997	ei	Salinõmme soolaku ja rannaniitude taastamine	100175,7	90158,17	ERDF	04.06.2012	90%	12
8	MTÜ Avarus	19.08.2010	21.11.2013-15.04.2015	Häädemeeste valla Penu küla Kura rannaniidu taastamine	36640,58	32976,92	KP	28.06.2011	90%	13
9	MTÜ Avatud ja Hoitud Loodus	11.01.2010	ei	Puisniitude ja -karjamaade traditsioonilise hoolduse taastamine Mäetaguse maastikukaitsealal	12360	11124	KP	13.06.2012	90%	14

				Mäetaguse MKA poollooduslike koosluste säilitamiseks ja hooldamiseks vajaminevad seadmed ja tehnika	31172	26496,2	CF	29.11.2018	85%	15
10	MTÜ Eesti Rannaniidud	21.03.2013	ei	Rannaniitude hooldamiseks veiste ja tehnika ostmise	96165,17	86548,65	KP	03.06.2014	90%	16
				Erivahendite soetamine Pärnumaa rannaniitude paremaks hooldamiseks	142068,8	21310,32	KP	09.06.2015	15%	17
				Erivahendite soetamine Pärnumaa rannaniitude paremaks hooldamiseks	142068,8	120758,5	CF	01.07.2015	85%	
				Audru niitude hooldamine karjatamise teel	206869,2	186182,3	KP	14.06.2016	90%	18
11	MTÜ Hiiu Rannad	16.11.2009	01.01.2010	Kõrgessaare-Mudaste hoiuala rannaniitude taastamine II	255289,9	229760,8	ERDF	21.07.2011	90%	19
				Poollooduslike koosluste taastamise tehnika soetamine	3954,99	3559,5	KP	19.06.2013	90%	20
				Loomaveohaagise soetamine kariloomade transportmiseks poollooduslikele kooslustele	8300	7470	KP	03.06.2014	90%	21
				Abivahendite soetamine poollooduslike koosluste taastamiseks ja hooldamiseks	6860	6174	KP	02.12.2014	90%	22
12	MTÜ Ida-Saaremaa niidud	30.12.2009	ei	Väikese väina poollooduslike koosluste säilitamine	179836,4	161852,8	ERDF	20.07.2011	90%	23
				Karjatamiskoormuse tõstmine Väikese väinaäärsetel niitudel	81898,74	73608,48	KP	10.12.2013	90%	24
				Väikese väinaäärsete niitude hooldamine	206063,6	175154,1	CF	17.07.2015	85%	25

				Väikese väina äärsete niitude hooldamine	210190,8	31528,62	KP	20.07.2015	15%	
13	MTÜ Kaagi Rannaniit	13.03.2013	10.06.2015	Aubraci tõugu lihaveiste ostmine Natura alade hooldamiseks.	27000	24300	KP	19.06.2013	90%	26
				Vätta poolsaare PLK alade hooldamine.	32162,5	28946,25	KP	09.06.2015	90%	27
				Vätta PLK alade hooldamistingimuste parandamine	9528	8575,2	KP	14.06.2016	90%	28
				Poollooduslike koosluste hooldamine karjatamise teel Sutu lahe hoiualal	67090	57026,5	CF	20.04.2018	85%	29
				2014-2020.8.01.18-0206. Poollooduslike koosluste hooldamine karjatamise teel Sutu lahe hoiualal	31410	4711,5	KP	18.09.2018	15%	
14	MTÜ Kaunid Luhad	03.11.2009	07.12.2014	Matsalu rahvuspargi rannakarjamaade hooldus	23810	20238,5	CF	29.04.2015	85%	30
				Matsalu rahvuspargis lammi- ja aruniitudel niitmisega hoolduse teostamine	118960	101116	CF	07.06.2017	85%	31
15	MTÜ Kurese	22.04.2016	06.12.2018	Veiste ja töövahendite soetamine poollooduslike koosluste hooldamiseks Kurese maastikukaitsealal	235086,5	199823,5	CF	08.05.2017	85%	32
				2014-2020.8.01.16-0137. Veiste ja töövahendite soetamine poollooduslike koosluste hooldamiseks Kurese maastikukaitsealal	235086,5	10316,48	KP	20.06.2017	4%	
16	MTÜ Kõruse Maadehooldus	14.05.2013	07.01.2014	Kõruse poollooduslike koosluste kasutusele võtmine	58500	52650	KP	03.06.2014	90%	33

17	MTÜ Laevnina Farm	17.11.2010	ei	Rannaküla elupaikade hooldamine	20802,67	18722,4	ERDF	40989	90%	34
18	MTÜ Laherand	11.01.2010	20.01.2014	Riksu Ranniku hoiuala elupaikade kaitse tagamine	21282,58	19154,32	ERDF	21.07.2011	90%	35
				Riksu ranniku hoiuala poollooduslike elupaikade kaitse tagamine	14436	12992,4	KP	18.12.2012	90%	36
				Riksu ranniku, Vesitükimaa ja Kura kurgu hoiualal poollooduslike kooslustel karjatamiseks vajaliku loomaveohaagise soetamine	10878	9790,2	KP	19.06.2013	90%	37
19	MTÜ Looduslikud niidud	15.07.2014	02.07.2018	Niitude hooldamine karjatamise teel	89809,2	8971,38	KP	02.12.2014	10%	38
				Niitude hooldamine karjatamise teel	59809,2	50837,82	CF	05.05.2015	85%	
				Erivahendid Lääne-Saaremaa niitude paremaks hooldamiseks	98524	83745,4	CF	30.04.2015	85%	39
				Erivahendid Lääne-Saaremaa niitude paremaks hooldamiseks	98524	14778,6	KP	09.06.2015	15%	
				Tõhusam karjatamine Lääne-Saaremaa niitudel	98100,36	83385,31	CF	16.06.2017	85%	40
				2014-2020.8.01.16-0141. Tõhusam karjatamine Lääne-Saaremaa niitudel	100995,1	10857,5	KP	05.09.2017	11%	
				Lääne-Saaremaa poollooduslike koosluste taastamine ja hooldamine	298032,3	253327,5	CF	16.05.2018	85%	41
				2014-2020.8.01.18-0207. Lääne-Saaremaa poollooduslike koosluste taastamine ja hooldamine	298032,3	28180,85	KP	18.09.2018	9%	

20	MTÜ Luhaniit	31.10.2016	16.08.2018	Tänassilma jõe lamminiitide taastamine	74270,4	63129,84	CF	20.04.2017	85%	42
				2014-2020.8.01.16-0161 Tänassilma jõe lamminiitide taastamine	63470,8	9520,62	KP	19.12.2017	15%	
21	MTÜ Luhavälu	14.01.2015	04.02.2016- 20.03.2018	Luhaniitude taastamine ja hooldamine Alam-Pedja looduskaitsealal	55200	49680	KP	21.12.2015	90%	43
22	MTÜ Metsaküla Rannaniit	10.04.2012	ei	MTÜ Metsaküla Rannaniit taotlus rannaniidu hooldamiseks vajaliku hooldustehnika ja loomade soetamiseks.	88076,71	79269,04	KP	19.06.2013	90%	44
				MTÜ Metsaküla Rannaniit taotlus rannaniidu hooldamiseks vajalike vahendite soetamiseks.	33234,24	4985,13	KP	02.12.2014	15%	45
				Metsaküla rannaniidul karjatamise suurendamine	33234,24	28249,1	CF	22.05.2015	85%	
				MTÜ Metsaküla Rannaniit poolt erivahendite soetamine	124848	18727,2	KP	21.12.2015	15%	46
				MTÜ-le Metsaküla Rannaniit erivahendite soetamine	124848	106120,8	CF	31.12.2015	85%	
				Metsaküla rannaniidul karjatamiskoormuse suurendamine	46800	42120	KP	21.12.2015	90%	47
				Metsaküla rannaniidu taristu rekonstrueerimine	332438,3	282572,5	CF	08.02.2017	85%	48
				2014-2020.8.01.16-0155, Metsaküla rannaniidu taristu rekonstrueerimine	332658,3	47454,22	KP	28.04.2017	14%	
23	MTÜ Muhu Looduse Kaitsel	05.11.2009	15.10.2015	Koguva puisniitude hoolduseks vajaliku niidutehnika soetamine	33372	28366,2	CF	12.10.2015	85%	49

				Koguva puisniitude hoolduseks vajaliku niidutehnika soetamine	32979,6	4598,04	KP	10.11.2015	14%	
				Koguva ja Kõinastu liigirikaste niitude jätkusuutliku hoolduse tagamine	55826	47452,1	CF	16.08.2018	85%	50
				Koguva ja Kõinastu liigirikaste niitude jätkusuutliku hoolduse tagamine (ÜF 2014-2020.8.01.18-0212)	1961,4	1961,4	KP	27.11.2018	100%	
24	MTÜ MuhuMaaLammas	25.06.2010	ei	Muhu saare alvarite taastamine ja hooldamine lammastega	30966,62	27869,92	ERDF	21.07.2011	90%	51
				Traktori ost Muhu alvarite jätkusuutlikuks hooldamiseks	18164,44	16348	KP	13.06.2012	90%	52
				Kesselaiu alvarite taastamine ja hooldamine	10825,24	9718,24	KP	19.06.2013	90%	53
25	MTÜ Mullutu Looduskaitse	22.09.2016	ei	Mullutu-Loode hoiualal asuva PLK hooldamiseks šoti mägiveiste ja nende karjatamisega seonduvate vahendite soetamine	24347	20694,95	CF	17.02.2017	85%	54
				2014-2020.8.01.16-0144 Mullutu-Loode hoiualal asuva PLK hooldamiseks šoti mägiveiste ja nende karjatamisega seonduvate vahendite soetamine	24347	1441,8	KP	19.12.2017	6%	
26	MTÜ Niidiotsa	18.11.2010	ei	Eritehnika Rahuste looduskaitsealale	35569,8	5377,8	KP	28.04.2015	15%	55
				Erivahendid Rahuste looduskaitsealale	35520	30192	CF	29.04.2015	85%	
27	MTÜ Niiduhoidus	19.01.2011	ei	Ennu küla loopealsete hooldamine	5909	5318,1	KP	03.06.2014	90%	56

28	MTÜ Niidurüdi	01.08.2013	ei	Munalaiu rannaniidu taastamine ja hooldamine	34956	5243,4	KP	02.12.2014	15%	57
				Munalaiu rannaniitude taastamine ja hooldamine	34956	29712,6	CF	27.04.2015	85%	
29	MTÜ Noarootsi Loodushoid	16.11.2016	09.12.2016	Liigikaitseolulise rannaala hoolduskvaliteedi tõstmine Silma looduskaitsealal	95728,78	81369,46	CF	17.05.2017	85%	58
				ÜF ja SFOS nr 2014-2020.8.01.17-0175 Liigikaitseolulise rannaala hoolduskvaliteedi tõstmine Silma looduskaitsealal	95728,78	560,91	KP	05.09.2017	1%	
30	MTÜ Nässuma Rand	21.07.2011	13.06.2013	Herefordid Nässuma ja Rannaküla loopealsetele ning rannaniitudele.	34569,3	31095	KP	16.06.2012	90%	59
31	MTÜ PLK hooldus	28.12.2012	ei	Kariloomade ostmine poollooduslike koosluste hooldamiseks	30150	27135	KP	03.06.2014	90%	60
				Poollooduslikel kooslustel karjatamiskoormuse suurendamine	8749,2	7874,28	KP	14.06.2016	90%	61
32	MTÜ Pärnu rannaniit	11.10.2013	01.12.2014	Pärnu rannaniidu hooldamiseks lihavaeste ja veiste transpordiks vajaliku treileri ostmine.	30000	27000	KP	03.06.2014	90%	62
				Loomkoormuse tõstmine Pärnu rannaniidul ja Audru poldril ning rulliveo haagise ostmine.	52200	7830	KP	09.06.2015	15%	63
				Loomkoormuse tõstmine Pärnu rannaniidul ja Audru poldril ning rulliveoks järelhaagise ostmine	52200	44370	CF	11.06.2015	85%	

				Vana-Pärnu rannaniidu karjatamise jätkusuutlikkuse tagamine	15205,94	12925,05	CF	20.06.2017	85%	64
				ÜF projekt nr 2014-2020.8.01.17-0183 (SFOS 1-25/134) Vana-Pärnu rannaniidu karjatamise jätkusuutlikkuse tagamine	15207,79	2281,17	KP	05.09.2017	15%	
33	MTÜ Rannamaa	20.03.2013	ei	Erivahendite ostmine Kõrkvere niitude hooldamiseks	101458,8	86239,98	CF	03.06.2015	85%	65
				Erivahendite ostmine Kõrkvere niitude hooldamiseks	101458,8	15218,82	KP	09.06.2015	15%	
				Kõrkvere niitude taastamine ja hooldamine	101403,4	86192,85	CF	07.06.2017	85%	66
				2014-2020.8.01.16-0163. Kõrkvere niitude taastamine ja hooldamine	104343,4	5646,6	KP	05.09.2017	5%	
				Kübassaare loopealsete taastamine, karjatamise taasalustamine ja niitudele juurdepääsu parandamine	131282	111589,7	CF	28.06.2017	85%	67
ÜF projekt nr 2014-2020.8.01.17-0182 „Kübassaare loopealsete taastamine, karjatamise taasalustamine ja niitudele juurdepääsu parandamine" kaasrahastus	140812,8	16801,92	KP	07.11.2017	12%					
34	MTÜ Rannametsa Rannaniit	29.07.2013	ei	Rannaniidu hooldamiseks vajaliku hooldustehnika ja loomade soetamine	17770	15993	KP	10.12.2013	90%	68
				Loomkoormuse tõstmine Rannametsa rannaniidul	34798,8	29578,98	CF	16.12.2015	85%	69
				Loomkoormuse tõstmine Rannametsa rannaniidul	34798,8	5219,82	KP	21.12.2015	15%	

35	MTÜ Rannaniidud ja metsad	15.04.2013	09.05.2013	Mahevised Siiksaare-Oessaare ja Nässuma hoiualale	134108,9	113992,5	CF	15.04.2015	85%	70
				Mahevised Siiksaare-Oessaare ja Nässuma hoiualale	134108,9	20116,34	KP	28.04.2015	15%	
				Nässuma loopealse taastamine ja hooldamine	25635,78	21790,41	CF	13.03.2017	85%	71
				ÜF 2014-2020.8.01.17-0173, Nässuma loopealse taastamine ja hooldamine	25635,78	3233,52	KP	20.06.2017	13%	
				Nässuma poolsaare pärandkoosluste taastamine ja hooldamine	100787,8	85669,6	CF	31.10.2018	85%	72
				ÜF nr 2014-2020.8.01.18-0245 "Nässuma poolsaare pärandkoosluste taastamine ja hooldamine"	67067,76	10060,16	KP	17.12.2018	15%	
36	MTÜ Saare Rannad	18.08.2009	ei	Mullutu-Loode, Loode Tammiku ja Linnulahe poollooduslike koosluste hooldus	29600	26640	KP	13.06.2012	90%	73
				Loomkoormuse suurendamine Mullutu Loode hoiualal	54784	49305,6	KP	19.06.2013	90%	74
				Loode tammiku puisniidu jätkusuutlik ja nõuetekohane hooldamine	25200	22680	KP	19.06.2013	90%	75
				Väike Tulpe- ja Laidu saarte nõuetekohane hooldus	40635	35910	KP	10.12.2013	88%	76
				Loomkoormuse suurendamine väikesaarte hooldamisel	163132	146818,8	KP	03.06.2014	90%	77
				Loomaveohaagis projektiloomade vedamiseks	144478,1	21671,71	KP	28.04.2015	15%	78

				Loomaveohaagis projektiloomade vedamiseks	144478,1	122806,4	CF	08.05.2015	85%	
				Loode Tammiku taastamine ja hooldamine	164894	140159,9	CF	20.11.2018	85%	79
				2014-2020.8.01.18-0240 Loode Tammiku taastamine ja hooldamine	57402	8610,3	KP	11.02.2019	15%	
37	MTÜ Saarelt Saarele	06.10.2010	ei	Mullutu-Loode hoiuala poollooduslike koosluste hoolduse tagamine	11174	10056,6	KP	18.12.2012	90%	80
				Mullutu-Loode hoiuala poollooduslike koosluste hoolduse tagamine	7250	6525	KP	10.12.2013	90%	81
				Mullutu-Loode hoiuala poollooduslike koosluste hoolduse tagamine	8256	1238,4	KP	02.12.2014	15%	82
				Mullutu-Loode hoiuala poollooduslike koosluste hoolduse tagamine	8256	7017,6	CF	17.07.2015	85%	
38	MTÜ Saaremaa Loodusmaastikud	01.11.2010	15.05.2015	Kahtla-Kübassaare poollooduslike koosluste säilitamine	217798,8	196018,9	ERDF	21.07.2011	90%	83
39	MTÜ Saaremaa Puisniidud	09.09.2016	ei	SP-loopealsete taastamistööd ja infrastruktuur	327404,8	278294,1	CF	24.07.2017	85%	84
				SP- puisniitude taastamine	184800	157080	CF	24.07.2017	85%	85
				ÜF pr.nr 2014-2020.8.01.17-0171 "SP- puisniitude taastamine"	184800	25200	KP	19.12.2017	14%	
				ÜF pr.nr 2014-2020.8.01.16-0150 "SP-loopealsete taastamistööd ja infrastruktuur"	333020,8	47433,12	KP	19.12.2017	14%	86
				Puisniitude hooldamiseks vajalike töövahendite ja loomade soetamine	218809	185987,7	CF	10.12.2018	85%	

40	MTÜ Sarve Aksli	13.05.2011	02.02.2016	Aruküla loopealsele karjatamiseks lammaste soetamine.	64760,5	58284,45	KP	21.12.2015	90%	87
				Sarve loopealsete taastamine ja jätkusuutlikuks hoolduseks hobuste ja karjatamistaristu soetamine	93071,6	79110,86	CF	01.08.2017	85%	88
				2014-2020.8.01.17-0188 Sarve loopealsete taastamine ja jätkusuutlikuks hoolduseks hobuste ja karjatamistaristu soetamine	97212,8	12901,92	KP	07.11.2017	13%	89
41	MTÜ Seos	11.03.2011	ei	Holma ja Sjustaka rannaniidu taastamine Ruhnus.	205849,1	184981,4	KP	18.12.2012	90%	90
				Holma ja Sjustaka rannaniidu hoolduseks erivahendite soetus	31976,72	4796,51	KP	21.12.2015	15%	91
				Ruhnu Holma ja Sjustaka rannaniidu hooldamiseks erivahendite soetus	31976,72	27180,21	CF	08.02.2016	85%	
42	MTÜ Sökal	26.01.2010	06.03.2013-24.06.2014	Herefordide soetamine poollooduslike kooslustega maaüksuste hooldamiseks	63000	56700	KP	18.12.2012	90%	92
				Harjumaal, Hiiumaal, Jõgevamaal, Järvamaal, Lääne-Virumaal, Raplemaal ja Saaremaal asuvate poollooduslike koosluste hooldamiseks tehnika soetamine.	9480,18	8532	KP	19.06.2013	90%	93
				Herefordide soetamine poollooduslike koosluste hooldamiseks	27570	4135,5	KP	02.12.2014	15%	94
				Herefordide soetamine poollooduslike koosluste hooldamiseks	27570	23434,5	CF	14.04.2015	85%	

				Niitetechnika soetamine poollooduslike koosluste hooldamiseks	55452	47134,2	CF	09.10.2015	85%	95
				Niitetechnika soetamine poollooduslike koosluste hooldamiseks	55452	8317,8	KP	10.11.2015	15%	
43	MTÜ Udriku	22.01.2016	ei	Udriku laiul poollooduslike koosluste taastamine	39600	29160	KP	14.06.2016	74%	96
44	MTÜ Ute	21.01.2010	ei	Veiste toomine Kaugatoma- Lõo alvarile Saaremaal	60888	54799,17	ERDF	21.07.2011	90%	97
				Kaugatoma-Lõo loopealsele ja Vana-Lahetaguse hoiualale hooldustehnika soetamine.	9606	8645,4	KP	18.12.2012	90%	98
				Kaugatoma-Lõo loopealsel, ehk maastikukaitsealal loomadega hooldamise võimaldamine.	8949	8054,1	KP	03.06.2014	90%	99
45	MTÜ Veomaa	17.08.2015	ei	Lihaveiste soetamine Vahtrepa maastikukaitseala loopealsete hooldamiseks	24480	22032	KP	14.06.2016	90%	100
46	MTÜ Vormsi Rannaloomad	12.05.2010	ei	Väinamere hoiualal Vormsis karjatamise tulemusel püsielupaikade säilitamine	62812,7	56531,43	ERDF	21.07.2011	90%	101
47	MTÜ Võhma Kivikülv	26.06.2009	ei	Poollooduslike koosluste jätkusuutlikuma hoolduse tagamine Küdema lahe ja Paatsa hoiualal, Võhma kivikülvi ning Panga maastikukaitsealal	23906,85	21516,66	KP	18.12.2012	90%	102
48	MTÜ Võivälja	11.12.2015	ei	Kariloomade soetamine Võilaiu hoiuala loopealse hooldamiseks karjatamise teel	5820	5238	KP	14.06.2016	90%	103

49	MTÜ Võrtsjärve luhad	18.02.2015	12.06.2017	Võrtsjärve hoiualas asuva Pähksaare poollooduslike koosluste taastamine ja säilitamine	20195,6	17166,26	CF	27.04.2015	85%	104
50	MTÜ Vösa Niidud	10.02.2019	14.02.2019	Tiharu puisniidu taastamine ja hooldamine	65955,08	56061,82	CF	18.11.2018	85%	105
				2014-2020.8.01.18-0247 Tiharu puisniidu taastamine ja hooldamine	4032,82	4032,82	KP	17.12.2018	100%	
51	MTÜ Väikese Väina Loodushoid	17.12.2009	ei	Ida-Saaremaal, neljal hoiualal asuvate puisniitude ja loopealsete taastamistööd kokku vähemalt 135ha-l.	60189	46152,04	KP	28.06.2011	77%	106
				Ida-Saaremaa puis- ja rannaniitude ning loopealsete hooldamisel kasutatavate kariloomade (šoti mägiveised 70tk ja lambad 200tk) jaoks vajalike teisaldatavate kogumisaedade ja -väravate soetamine.	7908,28	7117,56	KP	28.06.2011	90%	107
				Ida-Saaremaa puisniitude ning loopealsete taastamine ja säilitamine	35085,45	31563,92	ERDF	17.08.2011	90%	108
				Puis- ja rannaniitude ning loopealsete hooldamisel kasutatavate kariloomade (šoti mägiveised, lambad) transportimiseks loomaveokäru soetamine.	10380	9342	KP	18.12.2012	90%	109
				Poollooduslike koosluste hooldamisel/säilitamisel kasutatava kergetehnika soetamine.	2100	1890	KP	18.12.2012	90%	110

				Hoiualade hooldamisel kasutatavate kariloomade (šoti mägiveised, lambad) teisaldatava hooldusboksi soetamine.	9481	8532,9	KP	18.12.2012	90%	111
				Kahtla-Kübassaare hoiuala hooldamine šoti mägiveistega.	114709,2	102589,2	KP	19.06.2013	89%	112
				Ida-Saaremaal, kolmel hoiualal asuvate puisniitude taastamistööd kokku 40ha-l.	170971,2	25645,67	KP	28.04.2015	15%	113
				Ida-Saaremaal, kolmel hoiualal asuvate puisniitude taastamistööd kokku 40ha-l	170971,2	145325,5	CF	30.04.2015	85%	
				PLK alasid hooldavate šoti mägiveiste ja lammaste jaoks vajalike erivahendite soetamine	95571,6	81235,86	CF	22.10.2015	85%	114
				PLK alasid hooldavate šoti mägiveiste ja lammaste jaoks vajalike erivahendite soetamine.	95251,11	15014,85	KP	10.11.2015	16%	
				115ha Muraja loopealsete järeлтаastamine.	45375	45375	KP	21.12.2015	100%	115
				Tehnika soetamine puisniitude hooldamiseks niitmise teel	158008,5	134307,3	CF	08.05.2017	85%	116
				Loopealsete taastamine ning taastatud alade hooldamiseks veiste soetamine.	62691,99	53288,19	CF	08.05.2017	85%	117
				ÜF 2014-2020.8.01.16-0149 "Loopealsete taastamine ning taastatud alade hooldamiseks veiste soetamine".	67032,21	3052,83	KP	07.11.2017	5%	
52	MTÜ Väinamere loodushoid	10.08.2011	ei	Väinamere ja rannaniidi hoiualade hooldus	35000	31500	KP	13.06.2012	90%	118

53	MTÜ Õngu veis	12.10.2016	ei	Sarve loopealsete karjamaade taastamine ja hooldamine	48262,8	41023,38	CF	17.02.2017	85%	119
				2014-2020.8.01.16-0146 Sarve loopealsete karjamaade taastamine ja hooldamine	39982,8	5997,42	KP	07.11.2017	15%	
				Paope ja Soonlepa loopealsete karjamaade taastamine.	101118	85950,3	CF	30.06.2017	85%	120
				2014-2020.8.01.17-0186 Paope ja Soonlepa loopealsete karjamaade taastamine	101118	15167,7	KP	19.12.2017	15%	
54	MTÜ Ärmu Lambad	10.08.2011	10.10.2017	Paremaste karjatamisvõimaluste loomine Tagamõisa poollooduslikel kooslustel.	33333,33	30000	KP	18.12.2012	90%	121
55	MTÜ Ökoabi	21.09.2009	29.04.2010	Parve ostmine kariloomade transpordiks väikesaartele	13842	12457	KP	28.06.2011	90%	122
				Kariloomade kogumisaia komplekti ja elektrikarjaaedade tarvikute soetamine	36644,5	32978	KP	18.12.2012	90%	123
				Lammaste ostmine poollooduslike koosluste hooldamiseks	39500	33575	CF	16.07.2015	85%	124
				Lammaste ostmine poollooduslike koosluste hooldamiseks.	39500	5925	KP	20.07.2015	15%	
56	Pihitla Looduse Selts	11.01.2018	ei	Sandla poollooduslike koosluste hooldamine läbi karjatamise	34799,04	29579,18	CF	20.04.2018	85%	125
				2014-2020.8.01.18-0209 Sandla poollooduslike koosluste hooldamine läbi karjatamise	32379,04	3248,86	KP	18.09.2018	10%	

57	Rannaniidu MTÜ	28.01.2015	ei	Käina lahe-Kassari maastikukaitseala Vaemla ja Jõe rannaniitude ja soolaku taastamine	92876,29	78944,84	CF	17.07.2015	85%	126
				Käina lahe-Kassari maastikukaitseala Vaemla ja Jõe rannaniitude ja soolaku taastamine.	96222,8	14433,42	KP	20.07.2015	15%	
				Käina lahe-Kassari maastikukaitsealal karjatamiseks vajaliku taristu, varjualuse rajamine	131841,6	112065,4	CF	13.10.2015	85%	127
				Käina lahe-Kassari maastikukaitsealal karjatamiseks vajaliku taristu, varjualuse rajamine	131841,6	19776,24	KP	21.12.2015	15%	
58	Suure Katla Selts	29.09.2009	27.03.2015-01.10.2018	Poollooduslike koosluste säilitamine Sutu lahe ja Kasti lahe hoiualadel	31508,57	24187,5	KP	19.06.2013	77%	128
				Poollooduslike koosluste jätkusuutlikuma kaitse tagamine Sutu lahe, Kura kurgu, Vesitükimaa ning Karala-Pilguse hoiualadel	26127	23505,51	KP	03.06.2014	90%	129
59	Sõrve Niitude Selts	23.01.2014	ei	Poollooduslike koosluste hoolduskvaliteedi parandamine Tammuna külas Kura kurgu hoiualal	2607,6	2346,84	KP	03.06.2014	90%	130
				Poollooduslike koosluste katse tagamine Kura kurgu hoiualal	5640	5076	KP	09.06.2015	90%	131

60	Teeääre Veis MTÜ	17.11.2016	27.01.2017	Kaugatoma-Lõo hoiualal asuva loopealse ja lubjarikka aruniidu hooldamine ja selleks otstarbeks karjaaedade, veiste ning veemahuti soetamine.	14335,87	12185,49	CF	28.04.2017	85%	132
				2014-2020.8.01.16-0167. Kaugatoma-Lõo hoiualal asuva loopealse ja lubjarikka aruniidu hooldamine ja selleks otstarbeks karjaaedade, veiste ning veemahuti soetamine	7459,4	1118,91	KP	20.06.2017	15%	

Allikas: KIK/ autori arvutused

Lisa 2. MTÜ-de käibed 2017-2018

MTÜ	Käive 2017	Käive 2018
MTÜ 14	37 814	36 919
MTÜ 3	32 647	18 316
MTÜ 38	19 862	31 969
MTÜ 55	18 305	33 479
MTÜ 11	13 000	7 200
MTÜ 30	9 336	19 873
MTÜ 18	8 260	7 132
MTÜ 13	5 979	10 262
MTÜ 16	3 168	21 856
MTÜ 55	2 107	17 925
MTÜ 32	843	108
MTÜ 49	0	0
MTÜ 58	0	0

Allikas: MTA/ autori arvutused