

Sisekaitseakadeemia  
Finantskolledž

Aneli Peterson

**KOOLITUSTEENUSTE KÄIBEMAKSUGA  
MAKSUSTAMINE**

Lõputöö

Juhendaja:  
Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: “Koolitusteenuste käibemaksuga maksustamine.“</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: „VAT Taxation on Training Services.“</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 45 leheküljest. Lõputöös on kasutatud 36 erinevat allikat, millele on töös vastavalt viidatud.</p> <p>Lõputöö on aktuaalne sest alates akadeemilisest aastast 2012/2013 on kõrgharidus tasuta. Avalik-õiguslikud haridusasutused näevad raha teenimise võimalust oma tegevuse finantseerimiseks tasuliste koolitusteenuste pakkumises. Oluline on eristada üldhariduskoolitust, mis on käibemaksuvaba, ja ärilisel eesmärgil antavat muud koolitust, mis on käibemaksuga maksustatav.</p> <p>Lõputöö probleem seisneb selles, et ärilise eesmärgi definitsiooni puudumise tõttu jääb selgusetuks, millal tuleks koolitusteenust käibemaksuga maksustada ja millal mitte.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida koolitusteenuste käibemaksuga maksustamist Eestis. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.</li> <li>2. Antakse ülevaade maksuvabadest teenustest ja nende mõjust.</li> <li>3. Analüüsitakse üldhariduskoolituste käibemaksuga maksustamist.</li> <li>4. Analüüsitakse ärilisel eesmärgil antava muu koolituse maksustamist.</li> </ol> <p>Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit - viiakse läbi poolstruktureeritud intervjuud Eesti kolme avalik-õigusliku ülikooli esindajaga, küsitakse Maksu- ja Tolliameti ning rahandusministeeriumi seisukohti koolitusteenuste maksustamise kohta. Andmete kogumisel kasutatakse erialase kirjanduse, õigusaktide ja kohtulahendite analüüsi. Töö koostaja selgitas üldhariduskoolituse ja ärilisel eesmärgil antava koolituse sisulisi erinevusi, tõi välja ärilise eesmärgi tekkimise kriteeriumid, viis läbi 3 intervjuud ja analüüsis kohtulahendeid.</p>	
Lisad: CD, DVD	
Võtmesõnad: käibemaks, koolitusteenus, üldhariduskoolitus, äriline eesmärk	
Võõrkeelsed võtmesõnad: value added tax, training services, business purpose	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava 2015-2017.	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Aneli Peterson</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Tõnis Elling	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. KÄIBEMAKSUVABAD TEENUSED .....	6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus.....	6
1.2. Maksuvabade teenuste mõju .....	12
2.KOOLITUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE .....	20
2.1. Üldhariduskoolituse käibemaksuga maksustamine.....	20
2.2. Ärilisel eesmärgil antav muu koolitus.....	27
KOKKUVÕTE.....	35
SUMMARY .....	38
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	39
LISAD .....	42
Lisa 1. Intervjuu Tallinna Ülikooli avatud akadeemia juhatajaga .....	42
Lisa 2. Intervjuu Tartu Ülikooli täiendusõppe programmijuhiga ja isikumaksete talituse juhatajaga.....	43
Lisa 3. Intervjuu Tallinna Tehnikaülikooli täiendusõppe keskuse juhatajaga ..	44

## SISSEJUHATUS

Eesti maksusüsteemis on käibemaks üks kõige keerulisemaid makse, sest käibemaksuseaduses on mitmeid erisusi erinevate kaupade ja teenuste maksustamise osas. Seetõttu võib käibemaksuseaduse sätete tõlgendamisel tekkida arusaamatusi ja vigu. Üheks selliseks näiteks on koolitusteenuste käibemaksuga maksustamine. Käibemaksuseaduse järgi on üldhariduskoolitused maksuvabad, kui tegemist ei ole muu ärilisel eesmärgil antava koolitusega. Ärilise eesmärgi ja ärilisel eesmärgil antava koolituse täpne ja üheselt mõistetav definitsioon aga puudub.

Teema on aktuaalne, sest alates akadeemilisest aastast 2012/2013 on kõrgharidus tasuta. Varem said avalik-õiguslikud haridusasutused raha tasuliste õppekohtade pealt, kuid kaks aastat tagasi kaotati selline võimalus ära. Kuna avalik-õiguslikud ülikoolid soovivad siiski oma tegevuse finantseerimiseks raha eest haridust pakkuda, siis nähakse raha teenimise võimalust tasuliste koolitusteenuste pakkumises. Eristada tuleb aga üldhariduskoolitust, mis on käibemaksuvaba teenus, ja ärilisel eesmärgil antavat muud koolitusteenust, mis on käibemaksuga maksustatav.

Teema on uudne, kuna varem ei ole koolitusteenuste käibemaksuga maksustamist teadustöö raames käsitletud. Seega vajab koolitusteenuste käibemaksuga maksustamine põhjalikku uurimist ja selgitamist.

Lõputöös käsitletav probleem seisneb selles, et puudub selgus, mis on ärilisel eesmärgil antav muu koolitus. Ärilise eesmärgi definitsiooni puudumise tõttu jääb selgusetuks, millal tuleb koolitusteenust käibemaksuga maksustada ja millal mitte. Sellist olukorda võivad enda kasuks ära kasutada näiteks avalik-õiguslikud haridusasutused, kes pakuvad oma koolitusi tihti käibemaksuvabalt, rikkudes sellega ausat konkurentsi eraettevõtjatega.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida koolitusteenuste käibemaksuga maksustamist Eestis.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.

2. Antakse ülevaade maksuvabadest teenustest ja nende mõjust.
3. Analüüsitakse üldhariduskoolituste käibemaksuga maksustamist.
4. Analüüsitakse ärilisel eesmärgil antava muu koolituse maksustamist.

Lõputöö esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade käibemaksust. Lõputöö teises peatükis kasutatakse kvalitatiivset uurismetoodikat - viiakse läbi poolstruktureeritud intervjuud Eesti kolme avalik-õigusliku ülikooli esindajaga, et analüüsida, kuidas toimub nende ülikoolide poolt korraldatud koolituste käibemaksuga maksustamine. Lisaks pööratakse Maksu- ja Tolliameti ning rahandusministeeriumi poole, et selgitada välja nende seisukohad koolitusteenuste maksustamise osas. Andmete kogumisel kasutatakse erialase kirjanduse, õigusaktide ja kohtulahendite analüüsi. Järelduste tegemisel kasutatakse tulemuse tõlgendamise meetodit.

Lõputöö koosneb kahest erinevast peatükist, mis jagunevad omakorda kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade käibemaksust üldiselt. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibemaksu ajaloost, mõistetest ja põhimõtetest. Teises alapeatükis antakse ülevaade maksuvabadest teenustest ja nende mõjust proportsiooni arvutamisele.

Teine peatükk on praktilise suunitlusega ning selles analüüsitakse koolitusteenuste käibemaksuga maksustamist. Esimeses alapeatükis analüüsitakse üldhariduskoolituste käibemaksuga maksustamist käibemaksuseaduse ja Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi abil. Teises peatükis analüüsitakse ärilisel eesmärgil antava muu koolituse maksustamist käibemaksuseaduse rahandusministeeriumi kommentaaride ja kohtulahendite abil.

Lõputöös kasutatakse allikatena nii eesti- kui ka võõrkeelset erialakirjandust, erinevaid õigusakte, teadusartikleid ja kohtulahendeid.

# 1. KÄIBEMAKSUVABAD TEENUSED

## 1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Käibemaks on nii Eesti Vabariigis kui ka teistes Euroopa Liidu liikmesriikideks üheks oluliseks tuluallikaks ning moodustab suure osa riigieelarvest. Eesti käibemaksuseadus (edaspidi KMS) juhildub Euroopa Liidu käibemaksudirektiivist (edaspidi direktiiv) ja seetõttu on oluline mõista käibemaksu ajalugu ning üldiseid põhimõtteid.

Hispaania kuninga nõunikul hertsog Albal tuli esimesena Euroopas mõtte hakata siseturul toimuvat kaubavahetust maksustama. Alba üritas leida kuningale uut tuluallikat, mis oleks kohalikest omavalitsustest sõltumatu ning pakkus välja, et kõikide kaupade hinnale tuleb lisada kohustuslik lisasumma ehk käibemaks, mille realiseerija edastab otse riigile. (Tammert, 2003, lk 248) Alba välja pakutud variant oli aga pigem kahjulik, sest toimus maksu kumuleerumine ja kauba hind kasvas seetõttu liiga kõrgeks, mis omakorda moonutas ettevõtluskeskkonda ning takistas vaba konkurentsi turul. (Tammert, 2003, lk 256)

Selliste moonutuste kõrvaldamiseks otsiti teistsugust maksustamisskeemi. Kõigepealt lepiti kokku, et maksu korjab ainult see riik, kus toimub kauba realiseerimine tarbijale. Rahvusvahelises praktikas toimus see nii, et kauba importimisel riiki kasseeriti maks sisse kogu ulatuses ning eksportivale riigile tagastati tootmisprotsessi käigus tasutud maks kogu ulatuses. Kasutatud on ka põhivara ostul tasutud maksu mahaarvamise õiguse piiramist. Seda maksu sai maha arvata vaid amortiseeriva väärtuse ulatuses, maksustades seega vaid puhaskäivet. Selline maks leiutati ja rakendati esmakordselt arvatavasti Prantsusmaal aastal 1957 ning see on tänapäevase lisandunud väärtuse maksu eelvorm. Lisaks võib välja tuua netoarvestuse ehk tarbimisele lisanduva väärtuse maksu. Selle puhul lahutatakse realiseerimisele laekunud maksust sisseostudel tasutud maks kogu ulatuses. Seda meetodit kasutavad kõik OECD riigid, sealhulgas Eesti. (Tammert, 2003, lk 256)

Lisandunud väärtuse maksu hakkas tootmissfääris esimesena rakendama Prantsusmaa 1954. aastal. Kehtestatud maks ei vastanud praegustele Euroopa Liidu liikmesriikides kehtivatele lisandunud väärtuse maksu nõuetele. Aastal 1968 hakati seda rakendama ka teenuste puhul ja kohaliku maksuna jaekaubanduses. Seejärel

kehtestasid lisandunud väärtuse maksu ka teised Euroopa riigid: Taani 1967. aastal, Saksamaa 1968. aastal, Rootsi ja Holland 1969. aastal, Luksemburg ja Norra 1970. aastal, Belgia 1971. aastal, Austria, Itaalia ja Suurbritannia 1973. aastal. (Tait, 1988, p. 450; Buziernesu, et al., 2013, p 60)

Käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu arengus on oluline roll Euroopa ühinemise protsessil. Esimesed käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu direktiivid olid Euroopa Majandusühenduse Nõukogu 1968. aastal kehtima hakanud esimene ja teine käibemaksudirektiiv, mis juhendasid liikmesriike asendama varasemalt kehtinud kumuleeruva käibemaksu süsteemi ühtse käibemaksusüsteemiga (Elling, 2014, lk. 17; Lehis, 2009, lk. 357). Majandusühenduse nõukogu esimese direktiivi preambulis on kirjas Euroopa Ühenduse asutamislepingu eesmärk, milleks on ühisturu rajamine, kus toimib vaba konkurents ja mis tunnusjoontelt sarnaneb liikmesriikide siseturgudega (Council Directive 67/227/ECC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes, 1967). Seega otsustasid liikmesriigid lõpetada kumulatiivne maksustamine ja luua ühtne lisandunud väärtuse maksustamise süsteem. See süsteem oli lihtsam ja erapooletum ning võimaldas maksustada samadel tingimustel tootmist, jaotamist ja teenuse osutamist. Lisaks oli vaja vastu võtta lisandunud väärtuse maksu süsteem, mis saaks kehtida ka jaekaubanduses. Esimese direktiivi kohaselt pidid liikmesriigid 1. jaanuariks 1970 asendama müügi maksu süsteemi lisandunud väärtuse maksu süsteemiga. (Pulk, 2001, lk 10)

Esimese direktiivi kohaselt on lisandunud väärtuse maksustamise süsteemi printsiibiks kaupade ja teenuste tarbimise üldise maksu kehtestamine täpselt proportsioonis toodete ja teenuste hinnaga. Seejuures ei ole oluline tehingute arv, mis toimub tootmise ja jaotamise protsessis enne maksukohustuse tekkimist. Esimeses direktiivis sätestati, et lisandunud väärtuse maksuna tasumisele kuuluv summa arvutatakse kahe maksusumma vahena. Kaupade ja teenuste hinnalt arvestatud maksust tuli maha arvata maks, mis oli tasutud teisele ettevõtjale kaupade ja teenuste soetamisel. Esimese direktiivi järgi tuli lisandunud väärtuse maksu rakendada kuni jaemüügi staadiumini, viimane kaasa arvatud. (Pulk, 2001, lk 10)

Teise direktiiviga alustati liikmesriikide seniste tarbimismaksude ühtlustamist (Tammert, 2003, lk 248). Seal määratleti mõisted „riigi territoorium“, „kaupade käive“ ja „teenuste osutamine“. Sätestati, et kaupade käibel riigi territooriumil tuleb maks arvutada kaupade ja teenuste hinnalt ning kaupade importimisel kaupade tolliväärtuselt. Riigid pidid kehtestama standardmäära, mille suurus ei olnud kuidagi piiratud. Piirangud olid vaid kaupade ja teenuste 0%-lise määraga maksustamisele. Samuti sätestati, et kaupade importimist tuleb maksustada sama maksumääraga, mis on kehtestatud sarnaste kaupade käibele riigi territooriumil. (Terra; Kajus, 1991, lk 1714) Kuna lisandväärtuse maksu süsteemid osutusid riigiti liiga erinevateks, otsustati järgmises etapis ühtlustada nii maksuobjekti, maksubaasi, maksuvabastuste, sisendkäibemaksu mahaarvamise kui maksu administreerimise alaseid sätteid. (Lehis, 2009, lk 357)

Ühtlustamise tulemusena võeti 17. mail 1977 vastu Euroopa Ühenduse Nõukogu kuues direktiiv *”On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – “Common system of value added tax: uniform bases of assessment”* ehk “Liikmesriikide käibemaksualaste seaduste ühtlustamisest – ühtne lisandunud väärtuse maksu süsteem, ühetaoline maksubaas”, mille otseseks eesmärgiks oli ühtlustada liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seadusi (Council Directive 77/338/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes, 1977; Pulk, 2001, lk 11). Sisult ei ole tegemist tüüpilise Euroopa direktiiviga, sest paljud sätted on niivõrd detailsed ja konkreetsed, et liikmesriigid kopeerivad neid oma seadustesse muutmata kujul ning vastuolude korral on tihti direktiivi sätteid otsekohaldatud. (Lehis, 2009, lk 357)

Kuna käibemaks mõjutab otseselt kaupade ja teenuste müügihinda ning koos sellega turgu, on Euroopa Liidu õiguses olulisel kohal käibemaksu reguleerivate seaduste harmoniseerimine. Harmoniseerimine on vajalik, et tagada kaupade ja teenuste vaba liikumine ühisturul. Käibemaksu ja teiste kaudsete maksude alaste õigusaktide harmoniseerimise õiguslik alus tuleneb Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklist 93 (Lehis, 2009, lk 356-357). Teisisõnu tähendab käibemaksualaste õigusaktide harmoniseerimine nende õigusaktide ühtlustamist ning see on vajalik Euroopa Liidu ühisturu efektiivseks toimimiseks.



Alates 1. jaanuarist 2007 jõustus kuuenda direktiivi uus terviktekst, millesse on koondatud varem kehtinud direktiivid, nende muudatused ning konkreetsetele liikmesriikidele kas liitumislepingutes või muudes õigusaktides antud ühekordsed erandid. Uue tervikteksti loomise põhjus seisnes arvukates muudatustes ja erandites, mis tegid kuuendast direktiivist arusaamise väga raskeks. (Lehis, 2009, lk 357; Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006) Seega on hetkel kehtiv kuues direktiiv kõige olulisem käibemaksualane õigusakt Euroopa Liidus ja sellest peavad kinni pidama kõik liikmesriigid.

Käibemaksu idee paremaks mõistmiseks on lisaks selle kujunemise ajaloole oluline mõista hetkel kehtivaid käibemaksu põhimõtteid. Käibemaksumäär on määr, mida kohaldatakse maksustatavale väärtusele käibemaksusumma arvutamiseks (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 100). Vastavalt KMS § 15 lõigetele 1-4 kehtib Eestis kolm erinevat käibemaksumäära ehk 20%, 9% ja 0%. Maksumäärasid sätestab ka direktiiv. Näiteks direktiivi artikli 97 järgi on hariliku maksumäära alampiir 15%. Ülempiiri direktiiv ei sätesta st iga liikmesriik saab ise kehtestada oma hariliku maksumäära suuruse. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006; Sopková, 2009, p. 88) Eestis on harilikuks käibemaksumääraks 20% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest.

Direktiivi artikkel 98 lubab kohaldada üht või kaht vähendatud maksumäära, kuid artikkel 99 järgi ei tohi vähendatud maksumäär olla väiksem kui 5% (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006). Eestis maksustatakse 9%-ga raamatuid ja õppetöökasutatavaid töövihikuid, perioodilisi väljaandeid, majutusteenuseid ning sotsiaalministeeriumi poolt määratud ravimeid, sanitaar- ja hügieenitooteid ning puudega isikutele isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmeid. 0%-ga maksustatakse eksporditavat kaupa topeltnmaksustamise vältimiseks, teise Euroopa Liidu liikmesriigi maksukohustuslasele osutatavat konsultatsiooniteenust ning rahvusvahelises liikluses kasutatavat vee- ja õhusõidukit. Samuti kehtib 0%-line käibemaksumäär teenustele, mida osutatakse väljaspool Eestit, mitmetele vee- ja õhustranspordiga seotud teenustele ning kaubaveoteenustele. (Käibemaksuseadus, 2016) Mõningad kaubad ja teenused on hoopis käibemaksuvabad. Maksuvabastuse ja 0%-lise maksumäära erinevus seisneb selles, et maksuvaba käibe puhul puudub ettevõtjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 156). Maksuvabastustest kirjutatakse põhjalikumalt lõputöö alapeatükis 1.2.

Käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat. Tarbijaks võivad olla füüsilised isikud, mittetulundusühingud, sihtasutused, avalik-õigusliku juriidilised isikud, samuti riik ja kohalikud omavalitsused sellise tegevuse osas, kus nad ise ei müü kaupu või teenuseid. Ettevõtjad on enamjaolt ainult käibemaksu kogujad. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, kuid see on vaid tehniline võte, mis tegelikult maksukoormust ei tekita. (Lehis, 2009, lk 354) Ettevõtja, kes kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid uute kaupade ja teenuste tootmiseks, saab õiguse sisendkäibemaksu maha arvamiseks oma käibemaksukohustusest (Bardazzi, 1991; Grassini, 1991, p. 11). Ettevõtjat võib tarbijaks pidada ainult siis, kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetab nende kaupade ja teenuste kasutamise ettevõtluses, näiteks kui ta kasutab ostetud kaupa omatarbeks. Kui ettevõtjal puudub käibemaksuga maksustatav käive, siis ei teki ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. (Lehis, 2009, lk 354)

Käibemaks, mida kogutakse Eestis ja kõigis teistes Euroopa Liidu liikmesriikides, on oma olemuselt tarbimise ja kulutuste maks. See tähendab, et käibemaksu eesmärk on mõjutada tarbimist ning seda realiseeritakse kogudes käibemaksu kulutustelt, mida teevad tarbijad. Käibemaksu ei koguta tarbijalt endalt, vaid maksukohustuslaselt, kes müüb tarbijale kaupu või teenuseid (Elling, 2008, lk 15). Käibemaks võib olla ka otsene maks, kuid see kehtib vaid impordi puhul. Olenemata sellest, kas kolmandast riigist toob kaupa eraisik või juriidiline isik, tuleb piirmäära ületavalt summalt tasuda impordikäibemaksu (Elling, 2014, lk 31). Eeltoodust selgub, et käibemaks üldjuhul siiski kaudne maks, sest käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning käibemaksu arvestajaks ja maksjaks on teenuse või kauba müüja.

Käibemaks on objektiivne ehk neutraalne maks. See tähendab, et maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust ning kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt. (Lehis, 2009, lk 349) Käibemaksuga maksustamisel ei tehta üldjuhul vahet, kas müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik (Lehis, 2009, lk 354). Põhjus seisneb selles, et käibemaksuga maksustatakse kaupa või teenust ja selle omadused ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Käibemaks on neutraalne tingimusel, kui ettevõtja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja käibemaksukohustus on omavahel kooskõlas (Lehis, 2009, lk 355). Käibemaksuga

maksustamisel ei oma tähtsust kasumiteenimise aspekt ehk pole oluline, kas ostja või müüja teenib tehingu pealt tulu või kahjumit (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 16).

Käibemaks on perioodiline maks. Kuna maksumaksjaks on ettevõtja, siis temal lasub kohustus deklareerida ja maksta käibemaks. Euroopa Liidu käibemaksudirektiiv jätab liikmesriikidele võimaluse kehtestada kuni aastapikkuseid maksustamisperioode. Eestis on käibemaksuperioodi pikkuseks üks kuu (Elling, 2014, lk 31). Seega tuleb Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasel esitada käibedeklaratsioon maksu- ja tolliametile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks.

Käibemaksu üheks kandvaks ideeks on sihtkohamaa põhimõte. See tähendab, et maksukoormus suunatakse riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine (Dincu, et al., 2014, p. 43). Selle funktsiooniks on koormata käibemaksuga tarbimist, mitte kauba või teenuse tootmist. Lähtuvalt sellest printsiibist peab ekspordil rakendama nullmäära – eksportijale tagastatakse kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaks. Kaupade ja teenuste import tuleb aga käibemaksuga maksustada ning teha seda samamoodi, kui maksustatakse kodumaiseid kaupu. (Kägi, 2007; Võimre, 2007, lk 17) See võimaldab säilitada ausat konkurentsi ja ei tekita imporditud kaubale konkurentsieelist kodumaise toodangu ees.

Käibemaksu puhul on oluline mõista, kes on maksukohustuslane. Käibemaksukohustuslase mõiste sätestab KMS § 3 lõige 1, mis ütleb, et käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalikõiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus, kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena (Käibemaksuseadus, 2016). Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus tekib päevast, kui ettevõtlusega tegeleva isiku käive ületab 16 000 eurot kalendriaasta algusest arvates (Lehis, 2009, lk 360). Seega KMS järgi ei ole tegemist käibemaksukohustuslasega kui selle isiku käive pole kalendriaasta algusest arvates ületanud 16 000 eurot või kui ta pole end vabatahtlikult registreerinud.

Lisaks KMS-s olevale käibemaksukohustuslase mõistele on seda mõistet defineeritud direktiivi artiklis 9 lõikes 1, mille kohaselt maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ,

2006). Nimetatud definitsiooni järgi on käibemaksudokumendilaseks iga isik alates päevast, mil ta hakkab tegelema majandustegevusega ning sellega kaasneb kohustus lisada juba esimesele müüdavale kaubale või teenusele käibemaks. Seega on Eesti KMS ja Euroopa Liidu direktiivi definitsioon täiesti erinevad. Reaalse maksudokumendilase tekkimise aeg on aga põhimõtteliselt sama, erinevus on vaid mõiste tasandil (Elling, 2014, lk 39).

Võttes kokku käibemaksu üldpõhimõtted, kehtib Eestis kolm erinevat käibemaksumäära nagu 20%, 9% ja 0%. Mõningad kaubad ja teenused on käibemaksuvabad. Käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat ning see teeb käibemaksust kaudse maksu – koguja ja maksja, ehk reaalse koormuse kandja, on erinevad isikud. Käibemaks on objektiivne maks st käibemaksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest ehk objektist, mitte maksumaksja isikust. Käibemaks on neutraalne maks, mis tähendab, et kõik tarbimise vormid maksustatakse ühetaoliselt. Käibemaks on perioodiline maks ning Eestis on perioodi pikkuseks üks kuu. Käibemaksu puhul kehtib sihtkohamaa põhimõte. See tähendab, et maksukoormus suunatakse riiki, kus toimub kauba või teenuse lõpptarbimine. Käibemaks toimib lisandunud väärtuse põhimõttel. Lisandunud väärtuse põhimõtte arengut soodustas Euroopa ühinemine, mille eesmärgiks oli ühisturu rajamine. Hetkel kehtiv direktiiv on kõige olulisem käibemaksualane õigusakt Euroopa Liidus ja sellest peavad kinni pidama kõik liikmesriigid.

## **1.2. Maksuvabade teenuste mõju**

KMS-s on sätestatud maksuvabastused erinevatele teenustele. Maksuvabastuste puhul on oluline mõista, milliste teenuste osutamise korral seda rakendatakse ning kuidas erineb maksuvaba teenus käibemaksuga maksustatavast teenusest.

Maksuvabade teenuste puhul ei ole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata. See tähendab, et isik, kes tarbib maksuvaba teenust maksab teenuse hinna sees kinni ka selle teenuse müüja poolt tasutud käibemaksu. Seega teenuse omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra. Maksuvabaks jääb seejuures ainult viimase müüja poolt loodud lisandunud väärtus. Maksuvabad teenused on efektiivsed siis, kui neid kohaldatakse tööjõumahukatele teenustele, mille ostumisel kasutatakse minimaalselt sisseostetud kaupu või teenuseid ja sedagi juhul, kui ostjaks on

mittekäibemaksukohustuslane. Kui käibemaksukohustuslane ostab maksuvaba teenust või kaupa, siis tekib käibemaksu kumulatsioon ja seetõttu muutub ostetud kauba või teenuse hind kallimaks. (Lehis, 2009, lk 395-396) Käibemaksu kumuleerumine ongi peamine põhjus, miks käibemaksukohustuslased ei soovi osta ega pakkuda kaupa või teenust maksuvabalt – neile on see pigem kahjulik.

Samas on maksuvabastus kasulik lõpptarbijale, sest ta ei pea ostetud kauba või teenuse eest käibemaksu tasuma. Seepärast on maksuvabastus kehtestatud nn. sotsiaalse iseloomuga teenustele ja tunduvalt vähem on maksuvabastusi kaupadele ning sedagi juhul, kui kaup on vahetult seotud teenusega (nt koolitusteenusega seotud õppevahend). Maksuvabastus on üldjuhul seotud avaliku sektori poolt osutatavate teenustega, mille puhul võib öelda, et riik teostab oma võimufunktsioone, mitte ei ole tegemist ettevõtlusega. (Elling, 2014, lk 137) Maksuvabastuste rakendamise puhul on tingimuseks, et direktiivi sätteid tõlgendatakse korrektselt, täpselt ja kindlasti tuleb vältida maksupettuste ja ebavõrdse kohtlemise võimalusi (Elling, 2008, lk 50). Direktiivi artiklis 132 on loetletud sotsiaalse iseloomuga maksuvabastused ehk teisisõnu avalikes huvides antavad maksuvabastused ning need on liikmesriikidele kohustuslikud. Alljärgnevalt on toodud mõningaid näiteid maksuvabadest teenustest, millel on sotsiaalne iseloom.

Üheks direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti a ja KMS § 16 lõike 1 punkti 1 sotsiaalseks maksuvabastuseks on näiteks universaalne postiteenus ja riiklike pensionide, abirahade, toetuste ja hüvitiste posti teel väljamaksmine. Tegemist on ajalooliselt välja kujunenud maksuvaba teenusega. Postiteenuse osutajateks olid riigiasutused ja kuigi mõnedes riikides pole see siiani muutunud, on tegelik olukord ikkagi selline, et postiteenuse osutamine on tavaline ettevõtlus ning turul on palju konkurente. Selleks, et vältida ebavõrdse olukorra soodustamist, on Euroopa Komisjon teinud ettepaneku muuta direktiivi ja hakata postiteenuse osutamist maksustama. Praegu maksustatakse postiteenust standartmääraga juba näiteks Rootsis ja Soomes. Seejuures on tähtis eristada universaalse postiteenuse osutamist kullerifirma tegevusest. (Elling, 2014, lk 138) Kullerifirma tegeleb tavalise ettevõtlusega ja seda tuleb maksustada 20% käibemaksu määraga.

Direktiivi artiklis 132 lõikes 1 punktides b, c ja e ning KMS § 16 lõikes 1 punktis 2 on sotsiaalse iseloomuga maksuvaba teenus ka tervishoiuteenus ja inimorgan või – kude, inimveri või inimverest valmistatud verepreparaat ja rinnapiim. Liikmesriigid on tervishoiuteenuste määratlemisel kohustatud lähtuma riigisisestest õigusaktidest ja see määratlus peab olema üheselt mõistetav. Nimetatud säte hõlmab ka erahaiglaid, sest nende tegevust reguleerivad tervishoidu käsitavad õigusaktid (Elling, 2014, lk 139) Näiteks kohtuasjas C-45/01 analüüsiti olukorda, kus kvalifitseeritud psühholoogid, kes töötasid sihtasutuses, osutasid psühhoteraapilist ravi. Maksuhaldur leidis, et tegemist ei ole maksuvaba teenusega, sest ravi ei toimunud arside jälgimisel, nagu näevad ette Saksamaa seadused. Kohus leidis, et tegemist on siiski maksuvaba teenusega, sest direktiivi järgi ei sõltu maksuvabastuse andmine asutuse juriidilisest vormist st maksuvabastus kehtib ka sihtasutusele. (Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie versus Finanzamt Gießen, 2003) Seega kui tegemist on tervishoiuteenusega, mis vastab tervishoiuteenuste korraldamise seaduses olevale definitsioonile, siis on see teenus maksuvaba olenemata sellest, kes seda korraldab. Nii riigi- kui ka erahaiglas on tervishoiuteenus maksuvaba.

Kuigi üldjuhul ei sõltu maksustamine või mittemaksustamine isikust, kes teenust pakub, siis teatud juhtudel on siiski erandid. Näiteks direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti e kohaselt on hambatehniku poolt tema kutsealases tegevuses osutatav teenus ja hambaarsti või hambatehniku poolt võõrandatav protees maksuvaba käive (Elling, 2014, lk 141). Kohtulahendist C-401/05 selgus, et maksuvabastus kehtib ainult siis, kui hambaproteese müüb isik, kellel on vastav meditsiiniline kvalifikatsioon (VDP Dental Laboratory NV versus Staatssecretaris van Financiën., 2006). Seega kui hambaproteese müüb vahendaja, kellel puudub meditsiiniline kvalifikatsioon, tuleb tooteid maksustada.

Direktiivi artikli 132 lõike 1 punktide m ja l ja KMS § 16 lõike 1 punkti 3 järgi kuulub maksuvabade teenuste alla ka MTÜ poolt oma liikmele tasuta või liikmemaksu eest osutatav teenus ja spordirajatiste või spordivahendite kasutamise teenus, mida MTÜ või SA osutab füüsilisele isikule. MTÜ-de puhul on tegemist enamasti mitte-ettevõtlusega ja eesmärgiks pole kasumi teenimine, kuid vaatamata sellele hõlmab paljude MTÜ-de tegevus maksustatava käibega tehinguid, mistõttu on nad tihti peale registreeritud maksukohustuslasteks. Sellistel MTÜ-del on

sisendkäibemaksu mahaarvamisel proportsiooni arvestamise kohustus. Juhul kui MTÜ korraldab ürituse, siis on oluline meeles pidada, et maksuvabastus kehtib ainult siis, kui see üritus on oma liikmetele tasuta või liikmemaksu eest. MTÜ-sse mittekuuluvatele isikutele on see igal juhul 20%-ga maksustatav käive. (Elling, 2014, lk 142).

Maksuvabastus kehtib samuti sotsiaalteenustele, mis on loetletud sotsiaalhoolekande seaduse §-des 17, 20, 23, 26, 41, 56, 87, 91, 94, 97, 100, 116 ja 127 ning §-s 108 nimetatud riigi- või kohaliku omavalitsuse üksuse eelarvest rahastatav sotsiaalteenus (Käibemaksuseadus, 2016). Nendeks sotsiaalteenusteks on (Sotsiaalhoolekande seadus, 2015) :

1. koduteenus;
2. väljaspool kodu osutatav üldhooldusteenus;
3. tugiisikuteenus;
4. täisealise isiku hooldus;
5. eluruumi tagamine;
6. sotsiaalse rehabilitatsiooni teenus;
7. igapäevaelu toetamise teenus;
8. töötamise toetamise teenus;
9. toetatud elamise teenus;
10. kogukonnas elamise teenus;
11. ööpäevaringne erihooldusteenus;
12. asenduskoduteenus;
13. lapse hooldamine perekonnas;
14. lapsehoiuteenus.

Sotsiaalteenused on maksuvabad ka direktiivi artikli 132 lõike 1 punkt g järgi (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006). Kohtulahendid C-216/97 ja C-141/00 toovad välja sotsiaalse iseloomuga maksuvabastuse põhimõtte – maksuvabastuse andmine ei sõltu mitte isikust, vaid tegevuse iseloomust ja eesmärgist. Seega kui isik pakub sotsiaalteenust, siis on tal õigus maksuvabastusele (Jennifer Gregg and Mervyn Gregg versus Commissioners of Customs and Excise, 1999; Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH versus Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, 2002).

Direktiivi artikkel 132 lõige 1 punktid i ja j ning KMS § 16 lõige 1 punkt 6 sätestavad, et koolitusteenus on maksuvaba siis, kui koolitusteenust ei osutata ärilisel eesmärgil. Seejuures on oluline, et maksustamisel või mitte maksustamisel ei lähtuta teenuse osutaja isikust vaid pakutava teenuse iseloomust. Näiteks põhiharidus on maksuvaba olenemata sellest, kas seda pakub eraõppeasutus või riiklik kool. Üldjuhul loetakse maksuvabaks käibeks üldhariduskoolitust ja sellega seotud eraõppetunni andmist. Lisaks üldhariduskoolitusele on maksuvabad ka mitteäriksel eesmärkidel osutatavad muud koolitused. Maksustatavaks käibeks loetakse aga äriksel eesmärkidel osutatavat muud koolitusteenust, näiteks täienduskoolituse vormis kursusi ja seminare. (Elling, 2014, lk 145) Seetõttu on oluline õigesti määratleda koolituse eesmärk. Näiteks kui avalik-õiguslik ülikool pakub koolitusteenust, millega konkureeritakse koolitusturul teiste koolitusteenuste pakujatega, siis on see koolitus ärilisel eesmärgil pakutav koolitus, mida tuleb käibemaksuga maksustada.

Lisaks sotsiaalse iseloomuga maksuvabastustele on direktiivi artiklis 135 sätestatud muude tegevuste maksuvabastused, kus teenuste ja kaupade iseloom või kasutamise eesmärk pole oluline. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006). Vastavalt direktiivi artiklile 135 lõike 1 punktile a ja KMS § 16 lõike 2 punktile 1 ei maksustata käibemaksuga kindlustusteenust, sealhulgas edasikindlustus ja kindlustusvahendusteenust (Elling, 2014, lk 148). Maksuvabaks kindlustusteenuseks ei loeta teenust, mille puhul kindlustusselts, olles teise seltsi tütarettevõtte, teostab täies mahus emettevõtte äritegevust ning saadav tasu põhineb turuhindadel (Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), 2001).

Samuti on maksuvaba käive kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine – seda sätestab KMS § 16 lõige 2 punkt 2 ning direktiivi artikkel 135 lõige 1 punkt 1. Käibemaksuvabastust ei kohaldata majutusteenuse osutamisele ning parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigutatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata (Käibemaksuseadus, 2016). Maksukohustuslasel oli võimalus maksustada eluruume ja nendega seotud käivet vastavalt KMS-le, mis kehtis enne 1. maid 2004 (Elling, 2014, lk 149). Juhul kui maksukohustuslane teavitas maksuhaldurit enne 2004.aasta 1. jaanuarit oma soovist maksustada käibemaksuga eluruumidega seotud käivet, sai ta õiguse jätkata eluruumide



maksustamist kümne aasta jooksul alates 1.maist 2004 – selle õiguse andis KMS § 46 lõige 4 ehk nn üleminekusäte (Elling, 2014, lk 149). Eeltoodust järeldub, et õigus maksustada eluruume kehtis kuni 2014. aasta 1. maini.

Ajalooliselt on välja kujunenud, et finantsteenuseid ei maksustata käibemaksuga, sest finantsteenuse eesmärk on valmistada ette kaupade ja teenuste tarbimist (Lang; Tipke, 2008, p. 596 ref Elling, 2014, lk 150) Peale selle ei soovitata kapitali maksustada käibemaksuga, sest on oht, et see võib kahjustada majandustegevust ning finantsteenuste maksustamine võib osutada liialt keeruliseks (Lind, 2007, lk 644). Finantsteenused on loetletud KMS § 16 lõikes 2<sup>1</sup> ning nendeks on näiteks hoiustamistehingus, laenu tehingud, liisingutehingud, mitterahaliste maksevahendite väljastamine ja haldamine, tagatis- ja garantiitehingud, tehingud väärtpaperite ja välisvaluutaga ning muud rahaturutehingud, investeerimisfondi valitsemine jne. Kuigi reeglina on finantsteenused maksuvabad, saab neid siiski valikuõiguse alusel vabatahtlikult maksustada, välja arvatud siis, kui teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele (Elling, 2014, lk 150).

Direktiivi artikkel 137 annab liikmesriikidele õiguse lubada maksumaksjal maksustada teatavaid maksuvabasid tehinguid ning õigus vabatahtlikult maksustada on ettevõtluses tihti kasulikum kui maksuvabastuse rakendamine, sest see võimaldab sisendkäibemaksu maha arvamist (Elling, 2014, lk 137) Eriti kasulik on sisendkäibemaksu maha arvata ettevõtjatel, kes ostavad ja müüvad kaupa. Tööjõumahukate teenuste pakkujatel, kes oma teenuse osutamisel kasutavad minimaalselt sisseostetud kaupu, ei ole maksuvabalt teenuse pakkumine kahjulik. Selleks, et maksustada maksuvabasid teenuseid peab maksukohustuslane enne käibe toimumist samal maksuperioodil või varem teavitama kirjalikult maksuhaldurit sellest, et ta lisab teenuste maksustatavale väärtusele käibemaksu (Elling, 2014, lk 165). KMS § 16 lõige 4 sätestab, et juhul kui maksukohustuslane valib võimaluse maksuvabasid teenuseid maksustada, tuleb tal sellist käivet maksustada vähemalt kahe aasta jooksul alates esimesest maksustamisperioodist (Elling, 2014, lk 166). Maksuvabade teenuste maksustamise võimalus ei laiene aga kõigile KMS-s sätestatud maksuvabadele teenustele (Elling, 2014, lk 165). Maksuvabade teenuste maksustamise aluseks on direktiivi artikkel 137, mis annab liikmesriikidele õiguse kehtestada valikulise maksustamise ning määrata selle

rakendamise ulatuse (Elling, 2014, lk 165). Valikuliselt võib maksustada järgmiseid teenuseid (Elling, 2014, lk 165-166):

1. Kinnisasja või selle rendile või kasutusvaldusse andmist, välja arvatud eluruumi üürileandmist.
2. Väärtpaberite võõrandamist, mis on sätestatud KMS § 16 lõikes 2 punktis 6 ja lõikes 2<sup>1</sup> sätestatud finantsteenuseid, välja arvatud siis, kui teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud maksukohustuslasele.

Maksuvabastust on kasulik rakendada juhul kui ostja või üürnik on eraisik või maksuvaba käibega ettevõtja nt pank, sest müügikäibelt kokkuhoitud käibemaks on suurem kui kaotatud sisendkäibemaks. Käibemaksu lisamine maksuvabadele teenustele on seevastu kasulik kui ostja või üürnik on teine ettevõtja, kes ostab teenust oma maksustatava käibe tarbeks ja saab tänu sellele kogu tehingult makstud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata (Lehis, 2009, lk 400).

Isikul, kellel tekib ettevõtluse raames nii maksustatavat kui ka maksuvaba käivet, on proportsiooni arvestamise kohustus sisendkäibemaksu mahaarvamisel (Elling, 2014, lk 137). Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on aga ainult Eestis registreeritud käibemaksukohustuslasel (Lehis, 2009, lk 409). Suhte leidmisel võetakse arvesse lisaks Eestis tekkivale käibele ka maksukohustuslase sellist käivet välisriigis, mille osas on tal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt § 29 lõikele 1 (Elling, 2014, lk 201). Seega toimub proportsiooni arvutamine nii, et liidetakse kokku kõik maksustatava käibe – nii 20%-lise, 9%-lise kui ka 0%-lise käibemaksumääraga käibe ja jagatakse kogukäibega, mis koosneb nii maksustatavast kui ka maksuvabast käibest. Suhtarv ümardatakse alati ülespoole täisprotsendini, sest see hoiab ära suhtarvu rakendamise vajaduse juhtudel, kus ettevõtjal on väga väikses summas maksuvaba käivet (Lehis, 2009, lk 416).

Erandiks on KMS § 16 lõike 2 punktides 1 ja 6 ning lõikes 2<sup>1</sup> nimetatud maksuvabad teenused ehk finantsteenused, kindlustusteenus ja väärtpaberid. Nende teenuste osutamisel saab sisendkäibemaksu maha arvata, kuid seda ainult juhul kui teenust osutati ühendusevälise riigi isikule. Sel viisil välditakse käibemaksu võimalikku kumuleerumist. Sisuliselt on tegemist ikkagi maksuvaba käibega ning

kui isiku kogu ülejäänud tegevus on maksustatav käive, siis ta ei pea maksustatava ja maksuvaba käibe proportsiooni arvutama. (Elling, 2014, lk 171)

Kokkuvõttes eristab maksuvabasid teenuseid 0%-ga maksustatavatest teenustest asjaolu, et maksuvabastuse puhul ei ole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata, mistõttu suureneb teenuse omahind mahaarvamata käibemaksu võrra. Maksuvabastus on kasulik põhiliselt lõpptarbijale, kes ei ole käibemaksukohustuslane - ta ei pea ostetud teenuse eest käibemaksu tasuma. Sellel põhjusel on maksuvabastus kehtestatud sotsiaalse iseloomuga teenustele, mida üldjuhul pakub avaliku sektor. Riik teostab sel viisil oma võimufunktsioone, mitte ei ole tegemist ettevõtlusega. Lisaks sotsiaalse iseloomuga maksuvabastustele on direktiivis sätestatud muude tegevuste maksuvabastused näiteks ei maksustata käibemaksuga kindlustusteenuseid, kinnisasja üürile, rendile, või kasutusvaldusse andmist ning finantsteenuseid. Direktiiv annab liikmesriikidele õiguse lubada maksumaksjal maksustada teatavaid maksuvabasid tehinguid. Selleks peab maksukohustuslane teavitama kirjalikult maksuhaldurit, et ta lisab teenuste maksustatavale väärtusele käibemaksu. Isikul, kellel tekib ettevõtluse raames nii maksustatavat kui ka maksuvaba käivet, on sisendkäibemaksu mahaarvamisel proportsiooni arvestamise kohustus.

## **2.KOOLITUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE**

### **2.1. Üldhariduskoolituse käibemaksuga maksustamine**

Tänapäeva kiire elutempo ja erinevate valdkondade arengu juures on oluline, et inimesed jätkaksid pidevat enesetäiendamist. Erinevate teadmiste ja oskuste omandamine tuleb kasuks tööturul ning võimaldab produktiivselt tööd teha. Seetõttu on suur nõudlus koolitusteenuste järgi, mis võimaldavad üsna lühikese aja jooksul omandada vajalikke teadmisi. Turul on mitmeid koolitusteenuste pakkujaid, kuid lõputöö raames käsitletakse rohkem avalik-õiguslike ülikoolide pakutavaid koolitusteenuseid ning nende maksustamist käibemaksuga.

Mõistmaks üldhariduskoolituste maksustamise detaile, tuleb esialgu aru saada, mida mõeldakse üldhariduse mõiste all. Eesti Vabariigi haridusseaduse § 11 defineerib üldharidust kui teadmiste, oskuste, vilumuste, väärtuste ning käitumisnormide süsteemi, mis võimaldab inimesel kujuneda pidevalt arenevaks isiksuseks, kes on suuteline elama väärikalt, austama iseennast, oma perekonda, kaasinimesi ja loodust, valima ning omandama talle sobivat elukutset, tegutsema loovalt ning kandma kodanikuvastutust (Eesti Vabariigi haridusseadus, 2016). Tegemist on üldise definitsiooniga, mis annab aimu üldhariduse eesmärkidest ja mõjust isikule, kuid puudub loetelu etappidest, millest üldharidus koosneb. Hariduse tasemed on toodud §-s 2 lõikes 5 ja nendeks on alus-, põhi-, kesk- ja kõrgharidus, kusjuures keskharidus jaguneb veel omakorda üldkeskhariduseks ja kutsekeskhariduseks (Eesti Vabariigi haridusseadus, 2016). Kõrgharidust defineeritakse ülikooliseaduse §-s 2 kui keskhariduse baasil omandatavat teaduslikule käsitlusele rajanevat haridust, mida tõendab vastav lõpudokument (Ülikooliseadus, 2016).

KMS-s ei ole küll üldhariduse mõistet defineeritud, kuid kasutatakse üldhariduskoolituse mõistet. KMS § 16 lg 1 punkt 6 sätestab, et käibemaksuga ei maksustata alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitust, sealhulgas õppevahendit, mille koolitusteenuse osutaja võõrandab teenuse saajale, üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmist ja muud koolitust, välja arvatud ärilistel eesmärkidel antavat muud koolitust (Käibemaksuseadus, 2016). Täpset selgitust annab aga KMS rahandusministeeriumi kommentaaridega, mis ütleb, et

Üldhariduskoolitusteenus hõlmab selle sätte mõttes alus-, põhi-, kutse, kesk- ja kõrghariduskoolitust, kusjuures mõeldud on üksnes tasemeõpet (Rahandusministeerium, 2016, lk 93). Samas Lasse Lehise tõlgenduses jäävad üldhariduskoolituse mõiste alt välja kutse- ja kõrghariduskoolitus (Huberg, et al., 2010, lk 280). Vastuolu ei saa olla tingitud sellest, et Lasse Lehise kommentaar on tehtud aastal 2010, sest KMS § 16 lõige 1 punkt 6 ei ole muutunud. Vastavalt rahandusministeeriumi kommentaaridele on tasemeõpe alati maksuvaba, olenemata teenuse osutamise eesmärgist või teenuse osutajast. Tasemeõppena mittekäsitatav kutsehariduskoolitus (näiteks ümberõpe või täiendõpe) ei lähe üldhariduskoolituse alla, vaid liigitub mõiste “muu koolitus” alla ning sellise teenuse maksustamine sõltub osutamise eesmärgist. Juhul kui puudub äriiline eesmärk, siis on nn „muu koolitus“ käibemaksuvaba. (Rahandusministeerium, 2016, lk 93) Seega on üldhariduskoolitus tasemeõppe vormis alati maksuvaba ning juhul kui pakutakse koolitusteenust, mis ei liigitu tasemeõppe alla st tegemist on „muu koolitusega“, siis tuleb maksustamisel lähtuda selle koolituse eesmärgist.

Koolitusteenuste maksustamist reguleerivad ka direktiivi artikli 132 lõike 1 punktid i ja j (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006). Eelneva põhjal ehk peatükist 1.2 on teada, et direktiivi artiklis 132 on loetletud sotsiaalse iseloomuga maksuvabastused, teisisõnu avalikes huvides antavad maksuvabastused. Ka KMS § 16 lg 1 sätestab maksuvabastusi sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käibe. Seega üldhariduskoolituse puhul on tegemist avalikes huvides pakutava teenusega, millel on sotsiaalne iseloom.

Direktiivi artikkel 132 lõige 1 punkt i sätestab, et liikmesriigid peavad vabastama käibemaksust laste ja noorte haridust, kooli- või ülikooliharidust, kutseõpet või ümberõpet, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamist ja kaubarneid nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006) Lähtudes direktiivi sõnastusest tundub, et maksuvabastus peaks kehtima igasugusele lastele ja noortele suunatud haridusele, sest see on lisaks kooli- ja ülikooliharidusele eraldi välja toodud. Vastavalt Eesti KMS-le ja rahandusministeeriumi kommentaaridele on maksuvaba ainult nn tasemeõpe ning muu mitteäriilisel eesmärgil osutatav koolitusteenus. Tekib vastuolu direktiivi ja KMS vahel.

Lähtudes direktiivi punkti i sõnastusest peaks olema lastele või noortele suunatud huviharidus maksuvaba. Eesti Vabariigi haridusseadus defineerib huviharidust kui teadmiste, oskuste, vilumuste, väärtuste ja käitumisnormide kogumit, mis on omandatud süsteemse juhendatud tegevuse käigus vaba tahte alusel tasemeõppest, täienduskoolitusest ja tööst vabal ajal ning mis loob võimalusi isiksuse mitmekülgseks arenguks (Eesti Vabariigi haridusseadus, 2016). Kuna huviharidust omandatakse tasemeõppest vabal ajal, siis Eestis liigitub huviharidus nn “muu koolituse”, mitte tasemeõppe alla ning maksuvabastus on võimalik vaid siis, kui suudetakse tõestada, et tegemist ei ole ärilisel eesmärgil antava koolitusega. Seejuures tuleb meeles pidada, et artiklis 132 sätestatud maksuvabastused on liikmesriikidele kohustuslikud st neid ei tohi tervikuna välja jätta, kuid maksuvabastuse rakendusala on lubatud piirata (Lehis, 2009, lk 397). Nimetatud juhul ongi tegemist maksuvabastusega, mida on Eesti KMS-s sätestatud kitsamalt kui direktiivis.

Eeltoodud piirangule annavad õigusliku aluse ning aitavad täpsustada artikkel 133 ja 134. Artikkel 133 lubab teatud juhtudel laiendada artiklis 132 lõikes 1 punktis i sätestatud maksuvabastust ka mitte avalik-õiguslikele organisatsioonidele (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006). Selgub, et direktiivi artiklis 132 lõikes 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastus kehtib ainult siis, kui teenust pakub mõni avalik-õiguslik organisatsioon. Mitte avalik-õiguslik organisatsioon saab õiguse rakendada maksuvabastust ainult järgmistel juhtudel (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006):

1. Eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ja võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks.
2. Organisatsiooni juhivad ja haldavad vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega.
3. Organisatsiooni hinnad on kinnitatud ametiasutuste poolt või jäävad selliselt kinnitatud hindade piiridesse või on hindade kinnitamist mittevajavate teenuste puhul madalamad kui muude sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud.
4. Asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

Siiski tähendab see ärilise eesmärgi puudumist mitte-avalik õiguslikul isikul, kes soovib koolitusteenust maksuvabalt pakkuda. Direktiivi artikkel 134 punkt b lubab mitte anda maksuvabastust ka avalik-õiguslikule organisatsioonile, mis pakub artiklis 132 lõikes 1 punktis i sätestatud koolitusteenust ning punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud muid teenuseid juhul, kui selle teenuse põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006). Seega avalik-õiguslik organisatsioon saab pakkuda punktis i sätestatud koolitusteenust käibemaksuvabalt vaid siis, kui tal puudub ärimäär eesmärk.

Artikkel 132 lõige 1 punkt j sätestab, et käibemaksust peab vabastama õpetajate poolt antavat eraõpet kooli- või ülikoolihariduse raames (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006). Seda maksuvabastust ei reguleeri artikkel 133, seega pole alust arvata, et teenuse osutajaks võib olla ainult avalik-õiguslik organisatsioon ja ärimäär eesmärk ei ole siinkohal takistuseks. Ka artiklis 134 ei ole punkti j nimetatud, millest võib järeldada, et avalik-õiguslik organisatsioon võib anda eraõpet kooli- või ülikoolihariduse raames maksuvabalt isegi siis, kui konkureerib äriühingutega. Seetõttu võib järeldada, et sellist kooli- või ülikooliharidusega seotud eraõpet võib pakkuda maksuvabalt olenemata teenuse pakkuja isikust ja ärilise eesmärgi olemasolust.

Rahandusministeerium selgitab KMS kommentaarides, et üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmist käsitatakse tõesti maksuvaba käibena (Rahandusministeerium, 2016, lk 93). Kuid üldhariduskoolituse all mõeldakse üksnes tasemeõpet (Rahandusministeerium, 2016, lk 93). Seetõttu peab eraõppetund olema otseselt seotud tasemeõppega. Siit tekib küsimus, kuidas tuleb maksustada eraõpet kooli- või ülikoolihariduse raames juhul kui seda pakub äriühing? Näiteks õppejõud pakub otse üliõpilasele läbi oma äriühingu ülikoolihariduse raames eraõpet. KMS kommentaarides on öeldud, et eraõppetund peab olema otseselt seotud üldhariduskoolitusega. Üldhariduskoolitus hõlmab ainult tasemeõpet, kusjuures oluline on see, et tasemeõpe on alati maksuvaba, olenemata teenuse osutamise eesmärgist või teenuse osutajast (Rahandusministeerium, 2016, lk 93). Eelneva põhjal võib järeldada, et eraõppe pakkumine kooli- või ülikoolihariduse raames on maksuvaba ka äriühingu jaoks. Direktiivi sõnastusest lähtuvalt jääb samuti mulje, et

selline koolitusteenus on maksuvaba, sest pole öeldud, et teenust peab osutama just avalik-õiguslik isik, vaid teenus peab olema lihtsalt avalikes huvides. Samuti pole öeldud, et eraõppel kooli- või ülikoolihariduse raames ei tohi olla ärilist eesmärki.

Praktikast on teada juhtumeid, kus õppejõud osutab äriühingu kaudu koolitusteenust ülikoolile. Üldhariduskoolitus on küll maksuvaba, kuid probleeme võib tekkida just nõ koolitusliigi määratlemisel. Oluline on selgeks teha, kas koolitus kuulub üldhariduskoolituse alla. Maksu- ja Tolliameti praktikas oli juhus, kus äriühing osutas erakõrgkoolile teenust, mille sisuks on üksikud selle erakõrgkooli õppekava raames teostatavad tegevused. Kuna tegemist on vaid üksikute tasemeõppega seotud tegevuste teostamisega, mida tellis tasemeõppe andja, siis käsitatakse sellist teenust kui ärilisel eesmärgil pakutavat koolitusteenust ning seda tuleb maksustada 20%-ga. Maksu- ja Tolliameti seisukoht on järgmine: tasemeõppe on küll alati maksuvaba, olenemata teenuse osutamise eesmärgist või teenuse osutajast, kuid see eeldabki, et isiku poolt osutatava koolitusteenuse sisuks on õppekava järgse tasemeõppe andmine õpilastele või üliõpilastele, mitte üksikute tasemeõppega seotud tegevuste teostamine tasemeõppe andja tellimusel. Rahandusministeerium on samuti seisukohal, et äriühingu poolt ülikoolile pakutavat teenust peab maksustama 20%-ga.

KMS § 16 lõige 1 punkt 6 sätestab, et „muu koolitus“ on käibemaksuvaba, kui sellel puudub äriline eesmärk. Ärilise eesmärgi definitsiooni puudumise tõttu jääb selgusetuks, millal tuleks koolitusteenust käibemaksuga maksustada ja millal mitte. See võimaldab avalik-õiguslikel haridusasutustel kasutada olukorda enda kasuks. Avalik-õiguslike ülikoolid tegutsevad suuremas osas avalikes huvides ehk neil on sotsiaalne iseloom. Avalik-õigusliku organisatsiooni poolt pakutav koolitusteenus on maksuvaba ka vastavalt direktiivi artiklile 132. Lähtudes sellest võib arvata, et kõik nende pakutavad koolitusteenused on maksuvabad. Siiski tuleks jälgida, kas konkreetne koolitus pakub turul konkurentsi ning vastavalt sellele määrata koolituse eesmärk – äriline või mitteäriline. Eestis liigitub igasugune koolitus, mis ei ole tasemeõppe tervikuna pakkumine „muu koolitusteenuse“ alla. Juhul kui nn „muid koolitusi“, millel on äriline eesmärk, pakutakse käibemaksuvabalt, siis rikutakse sellega ausat konkurentsi eraettevõtjatega.



Selleks, et analüüsida, kuidas toimub koolitusteenuste maksustamine Eesti avalik-õiguslikes ülikoolides viidi läbi intervjuud Tallinna Tehnikaülikooli, Tallinna Ülikooli ja Tartu Ülikooli koolitusteenuste eest vastutavate isikutega.

Intervjuudest selgus, et ükski nimetatud ülikoolidest ei paku kõiki koolitusteenuseid 100% ulatuses käibemaksuvabalt, mis tähendab, et neil on ka ärilisel eesmärgil pakutavaid koolitusi. Kuid avalik-õiguslikud ülikoolid soovivad siiski pakkuda koolitusteenuseid käibemaksuvabalt ning selles osas toimuvad läbirääkimised (Männik, 2016). Koolitusteenuste maksustamisel lähtuvad ülikoolid nõukogu kinnitatud täiendusõppe maksustamise korrast. Sellega sätestatakse nimekiri täiendusõppe koolitusteenustest, millele kehtib maksuvabastus. (Aia, 2016) Vaatamata sellele, et proportsiooni peavad arvutama kõik nimetatud ülikoolid, siis täpset maksuvabade ja maksustatavate koolituste proportsiooni osati intervjuu käigus välja tuua vaid Tartu Ülikoolis, kus maksuvabasid koolitusi oli 60% ja maksustatavaid 40% (Aia, 2016). Võrreldes teiste ülikoolidega oli neil kõige pikem nõukogu poolt kinnitatud nimekiri maksuvabadest koolitusteenustest. Seetõttu võib eeldada, et Tallinna Tehnikaülikoolis on maksuvabasid koolitusi alla 50% - maksuvabade koolitusteenuste nimekiri on kõige lühem. Intervjueeritava sõnul on Tallinna Tehnikaülikooli täienduskoolitused enamasti maksustatud käibemaksuga. Tallinna Ülikool ei esitanud täpset nimekirja, kuid üldiselt sarnanes see pigem Tartu Ülikooli nõukogu poolt kinnitatud maksuvabade koolitusteenuste nimekirjaga.

Maksuvabade koolitusteenuste nimekirja, mida kinnitab ülikooli nõukogu, lubab teha Rahandusministeerium oma KMS kommentaarides, kus on öeldud, et kui ülikoolis toimub tööalane täiendusõpe ülikooli nõukogu kinnitatud valdkondades, vormides ja korras, siis on see mitteäripline koolitus ning selle suhtes kohaldub käibemaksuvabastus (Rahandusministeerium, 2016, lk 94). Maksu- ja Tolliamet lähtub samuti rahandusministeeriumi kommentaarist. Kirjavahetuses Eesti piiratud maksukohustuslasega, kes tellis koolitusi välismaa ülikoolidelt, selgitatakse, et üldreeglina, kui ülikool või muu õppeasutus annab peale oma põhitegevuse ka muid, põhitegevusega mitteseotud koolitusi tasu eest, loetakse seda koolituste andmiseks ärilisel eesmärgil, mida tuleb käibemaksuga maksustada. Mitteärielistel eesmärkidel antav muu koolitus on maksuvaba. Juhul kui mõni Eesti piiratud maksukohustuslase poolt tellitud koolitustest vastab rahandusministeeriumi

kommentaaries toodud kriteeriumitele, on tegemist mitteärilisel eesmärgil antava koolitusega, mis on maksuvaba.

Intervjuude käigus selgus, et Tallinna Tehnikaülikool ja Tartu Ülikool maksustavad “muud koolitusteenust” sõltuvalt konkurentsi mõjutuse aspektist. Lisaks korraldatakse Tallinna Tehnikaülikoolis koolitusi tehnika- ja tehnoloogiavaldkonnas, millel puudub koolitusturul konkurents, kuid neid koolitusi on siiski käibemaksuga maksustatud (Karba, 2016). Samas eelneva põhjal on selge, et ärilise eesmärgi olemasolu hindamine ei ole lihtne protsess, sest seaduses puudub kindel sõnastus. Seega ei pruugi ülikoolid ärilist eesmärki alati õigesti hinnata. Tartu Ülikooli intervjuueeritav mainis, et neil on ühe teema osas kirjavahetused nii Maksu- ja Tolliametiga kui ka rahandusministeeriumiga ning intervjuueeritava sõnul on nende vastustes vastuolu ja ülikoolil on raske selgusele jõuda, kuidas on siiski õige konkreetseid koolitusteenuseid maksustada. Lisaks lähtutakse Tallinna Tehnikaülikoolis koolituse sihtrühmast – kui on teada, et enamuses on maksjateks ettevõtted, siis need koolitusteenused maksustatakse (Karba, 2016). Koolitusteenuse mitte maksustamist kaalutakse, kui on selge seos tasemeõppega või kui tegemist on väga spetsiifilise koolitusega, millel Eesti turul puudub konkurents ning sihtrühmaks on eraisikud (sh tudengid) (Karba, 2016).

Tallinna Ülikool seostab koolitusteenuste maksustamist hangete ja EAP-dega. Kõik koolitused, mida pakutakse läbi hanke, on käibemaksuga maksustatud (Männik, 2016). Kuigi teised ülikoolid lähtusid hangete puhul pigem ärilise eesmärgi olemasolust, siis sisuliselt on tulemus ikkagi sama. Juhul kui ülikool osaleb hangetel, siis tähendab see konkurentsi ja ärilise eesmärgi olemasolu. Seega tuleb läbi hanke antavat koolitusteenust käibemaksuga maksustada. Seos EAP-dega tähendab, et kui koolitus annab 1 EAP kokku, siis vabastatakse see käibemaksust (Männik, 2016). Alla 1 EAP koolitused maksustatakse. Teised ülikoolid on vastanud, et nemad ei lähtu maksustamisel EAP-dest (Männik, 2016). Selline lähenemine võib olla seotud asjaoluga, et juhul kui koolitus annab 1 EAP kokku, siis aitab see hariduse omandamises kaasa ja on otseselt seotud tasemeõppe andmisega. Tasemeõpe on aga alati maksuvaba, olenemata teenuse osutamise eesmärgist või teenuse osutajast (Rahandusministeerium, 2016, lk 93).

Võttes kokku maksuvaba koolitusteenuse maksustamise osa, võib väita, et käibemaksuga ei maksustata tasemeõppekoolitust ning sellega otseselt seotud eraõppetunni andmist. Tasemeõpe on alati maksuvaba, olenemata teenuse osutamise eesmärgist või teenuse osutajast, kuid see eeldab õppekava järgse tasemeõppe andmist, mitte üksikute tasemeõppega seotud tegevuste teostamist. Lisaks ei maksustata muud koolitust, välja arvatud ärielistel eesmärkidel antavat muud koolitust. Lähtudes direktiivi sõnastusest tundub, et maksuvabastus peaks kehtima igasugusele lastele ja noortele suunatud haridusele. Liikmesriikidel on aga õigus piirata mõningate maksuvabastuste rakendusala. Juhul kui mitte avalik-õiguslik isik soovib pakkuda koolitusteenust käibemaksuvabalt, siis ei tohi tal olla ärielist eesmärki. Ka avalik-õiguslikul isikul peab olema mitteärieline eesmärk, kui soovitakse pakkuda muid koolitusteenuseid käibemaksuvabalt. Arusaamatuks jääb sellise teenuse maksustamine, kus õppejõud pakub äriühingu kaudu otse õpilasele või üliõpilasele eraõpet kooli- või ülikoolihariduse raames. Direktiivist lähtudes tundub, et niisugust eraõpet võib pakkuda maksuvabalt olenemata teenuse pakkuja isikust ja ärilise eesmärgi olemasolust. KMS kommentaarides ei ole samuti põhjendatud, miks seda teha ei tohi. Koolitusteenuste maksustamisel lähtuvad ülikoolid konkurentsi mõjutuse aspektist, ärilise eesmärgi olemasolust ning nõukogu kinnitatud täiendusõppe maksustamise korrast.

## **2.2. Ärilisel eesmärgil antav muu koolitus**

Peale maksuvaba üldhariduskoolituse, vajab käsitlemist ka ärilisel eesmärgil antav koolitus. Selliseid koolitusi peab käibemaksuga maksustama. Ärilise eesmärgi mõiste ei ole aga KMS-s selgelt defineeritud ning seetõttu võib tekkida arusaamatusi, mis juhul tekib maksustamise kohustus.

Mõistmaks ärilise eesmärgi mõistet, tuleb esialgu teha selgeks, mida nimetatakse ettevõtluseks. KMS § 2 lg 2 käsitluses on ettevõtlus isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest (Käibemaksuseadus, 2016). Kauba või teenuse võõrandamise all mõeldakse just tasu eest võõrandamist, mis tähendab, et teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused ning teenuse eest makstava tasu ja osutatava teenuse vahel on otsene seos (Rahandusministeerium, 2016, lk 11; Commission of the European

Communities versus Republic of Finland, 2009). Sõnakasutus „olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest“ tähendab, et käibemaksu lisamise mõttes ei ole oluline, kas majandustegevus toodab kasumit või mitte. Käibemaks kuulub tasumisele isegi siis, kui äriühing müüs kaupa või pakkus teenust kahjumiga. Iseseisev majandustegevus tähendab seda, et ettevõtluseks ei loeta näiteks töösuhtest tulenevat tegevust või majandustegevust ühe äriühingu erinevate üksuste vahel. ((Rahandusministeerium, 2016, lk 11)

Ettevõtluse mõiste määratlemisel on oluline ka majandustegevuse püsiv iseloom, eriti puudutab see füüsilisi isikuid. Nimetatud sätte tugineb käibemaksudirektiivi artiklil 9. Direktiivi artiklis 10 on selgitatud, et artiklis 9 toodud tingimus majandustegevuse iseseisva iseloomu osas vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kes on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva alluvussuhte. (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006; (Rahandusministeerium, 2016, lk 12). Kohtuasi C-355/06 kinnitab, et vastavalt direktiivi artiklile 10 ei pea töötaja ise olema käibemaksukohustuslane juhul kui ta täidab töölepingut, mis on sõlmitud äriühinguga, kus ta ise on ainsosanimik, juhataja ja ainus töötaja ehk teisisõnu teeb selle maksukohustuslasest äriühingu nimel kogu töö. (J. A. van der Steen versus Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht., 2007).

KMS § 2 lg 2 sätestab, et ettevõtluse mõistena käsitatakse ka riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust, kuid ainult siis, kui see tegevus kujutab endast direktiivi lisas 1 sätestatud majandustegevust (Käibemaksuseadus, 2016). Direktiivi lisas 1 on nimetatud majandustegevused, mille teostamisel käsitatakse avalik-õiguslikku organisatsiooni igal juhul käibemaksukohustuslasest ning nendeks tegevusteks on peamiselt selliste kaupade ja teenuste osutamine, mida vähemalt teoreetiliselt võib pakkuda ka erasektor (Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006; Huberg, et al., 2010, lk 229). Lisas 1 on näiteks ära toodud müügiks valmistatud uute kaupade võõrandamine, oma töötajatele mõeldud kaupluste, sööklate jms asutuste pidamine, kaubanduslike messide ja näituste korraldamine, reklaamibüroode tegevus, reisijatevedu ja reisibüroode tegevus. See tähendab, et avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust võetakse ettevõtlusena ainult juhul, kui sarnase tegevuse maksustamata jätmine mõjutaks olulisel määral konkurentsi.

Analüüsimisel, kas käibemaksu lisamata jätmine mõjutab oluliselt konkurentsi või mitte, vaadatakse mitte ainult tegelikku, vaid ka potentsiaalset konkurentsi. Seda tehakse juhul, kui ettevõtja võimalus siseneda turule on reaalne, mitte puhtalt hüpoteetiline. (Rahandusministeerium, 2016, lk 13) Avalik-õiguslike isikuid tuleb käsitada käibemaksukohustuslasena mitte ainult siis, kui nende puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa konkurentsi moonutamist, mis kahjustab nende eraõiguslikke konkurente, vaid ka siis, kui see tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist nende endi kahjuks. (Finanzamt Düsseldorf-Süd v SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG., 2009) Ettevõtlusena ei käsitata avalik-õiguslike organisatsioonide poolt avalikes huvides teenuse osutamist, isegi kui niisuguse teenuse eest võetakse tasu, kuna seda ei tehta asutuse või isiku iseseisva majandustegevuse käigus (Rahandusministeerium, 2016, lk 13). Samuti ei käsitata ettevõtlusena kui asutus või avalik-õiguslik juriidiline isik müüb oma kasutuses olnud vara (Rahandusministeerium, 2016, lk 13).

Määratlemisel, kas tegemist on ettevõtluse või mitteettevõtlusega, ei saa lähtuda ainuüksi sellest, kas teenuse maksumus ületab omahinda. Kui teenust osutatakse omahinnas, siis võib see olla üks põhilisi argumente, et teenuse osutaja ei taotle kasumit. Siiski ei saa ainult selle asjaolu põhjal väita, et tegemist ei ole ettevõtlusega KMS tähenduses. Näiteks riigihankes osalemine ja hankelepingu sõlmimine tähendab, et isik, kes pakub selle lepingu raames teenust, tegeleb ettevõtlusega, sõltumata asjaolust, mis hinnaga ta teenust osutab, kuna ta konkureerib teiste maksukohustuslastega. (Rahandusministeerium, 2016, lk 13) Selliselt käituvad ka Eesti avalik-õiguslikud ülikoolid. Tallinna Ülikool maksustab kõik oma koolitusteenused, mida pakutakse läbi hanke ning teised ülikoolid mainisid, et nemad lähtuvad konkurentsi olemasolust (Männik, 2016). Kuna riigihanke puhul konkureeritakse igal juhul teiste maksukohustuslastega, siis tulebki sellised teenused maksustada.

Seega ärilise eesmärgi tuvastamisel on oluline määratleda, kas tegemist on ettevõtlusega ning kas teenusel, mida ettevõtja pakub, on turul reaalseid või potentsiaalseid konkurente. Seejuures peab olema reaalne, mitte potentsiaalne, võimalus turule sisenemiseks. Juhul, kui tegemist on ettevõtlusega ning sellist

teenust pakuvad ka teised ettevõtjad ehk on olemas konkurents, siis on see ärilisel eesmärgil antav koolitusteenus.

Rahandusministeerium oma KMS kommentaarides ütleb, et 2006. aastal muutus sätte sõnastus ning sellest ajast alates ei rakendata maksuvabastust ärilisel eesmärgil osutatavale koolitusteenusele, kui see koolitus ei ole osa üldhariduskoolitusest (Rahandusministeerium, 2016, lk 93). Sellist olukorda, kus ärilisel eesmärgil osutatav koolitus oleks osa üldhariduskoolitusest ehk tasemeõppest, on raske ette kujutada ning rahandusministeerium ei too selle kohta mingeid näiteid. KMS kommentaarides täpsustatakse vaid niipalju, et tuleb lähtuda koolituse eesmärgist. Lisaks tuuakse näiteid, et mittetulundusühingu või ülikooli poolt osutatav koolitusteenus võib olla käibemaksuga maksustatav, kui seda osutatakse selgelt ärielistel eesmärkidel. (Rahandusministeerium, 2016, lk 93). Eeltoodud selgitused on üsna segased ja avalik-õiguslikel ülikoolidel tekib seetõttu mitmeid küsimusi koolitusteenuste maksustamise osas.

Rahandusministeeriumi kommentaaridest selgub, et ärilisel eesmärgil antav koolitus ei ole ainult see, mille eesmärgiks on tulu teenimine ja millega pakutakse koolitusturul konkurentsi. Ärilise eesmärgi hindamisel on oluline, et isegi kui teenuse osutamisest teenitud tulu kasutatakse oma edasise tegevuse finantseerimiseks, ei välista see ärilise eesmärgi olemasolu. Ärilise eesmärgi hindamisel ei ole kriteeriumiks koolitaja juriidiline vorm ega see, et tegemist on tasulise koolitusega. (Rahandusministeerium, 2016, lk 93)

1. aprillil 2016 lisandus käibemaksu kommentaaridesse veel üks koolitusteenuse pakkumist täpsustav lõik. Nimelt ei olnud varasemalt öeldud, et juhul, kui lektor osutab oma äriühingu poolt teenust, siis ei rakendata sellele maksuvabastust (Rahandusministeerium, 2016, lk 94). Sellega on saadud vastus küsimusele, mis tekkis lõputöö peatükis 2.1 ehk kuidas tuleb maksustada eraõpet kooli- või ülikoolihariduse raames juhul, kui seda pakub äriühing? Siiski ei ole täpselt selgitatud, millest nimetatud juhul lähtuti ning kas teenus ei ole maksuvaba ainult juhul, kui seda pakutakse ülikoolile või ka otse üliõpilasele. Direktiivi artikkel 132 sätestab vaid, et teenus peab olema pakutud avalikes huvides mitte justnimelt avalik-õigusliku organisatsiooni poolt. Direktiivi artikkel 132 lõike 1 punkti j kohta, mis sätestab maksuvabastust eraõpe kooli- või ülikoolihariduse raames, ei ole

rohkem täpsustusi. Seega võib järeldada, et eraõppele võib rakendada maksuvabastust ka siis, kui seda ei paku avalik-õiguslik organisatsioon. Juhul kui maksuvabastuse mitte rakendamisel lähtutakse vaid koolituse pakkuja juriidilisest vormist, siis on see vastuolus eelnevas lõigus välja toodud rahandusministeeriumi kommentaariga KMS-le, mille kohaselt ei ole ärilise eesmärgi hindamisel kriteeriumiks koolitaja juriidiline vorm.

Ärilise eesmärgi ja äriühingute poolt antavate koolituste maksustamise täpsustamiseks pöördus töö koostaja rahandusministeeriumi poole. Kirjavahetusest selgus, et rahandusministeerium on seisukohal, et äriühingud ongi loodud ettevõtluse jaoks. Seega tegutsevad äriühingud tulu saamise eesmärgil ning üldjuhul on nende tegevustel äriline eesmärk. Seisukohta, et kõiki äriühingu poolt pakutavaid teenuseid tuleb maksustada, jagab ka Maksu- ja Tolliamet. Kirjavahetuses kommenteeriti, et ärilise eesmärgi olemasolu vaadeldakse eeskätt mittetulundusühingute antavate koolituste puhul. Äriühing või füüsilisest isikust ettevõtja peab tema antava muu koolituse (mis ei ole tasemeõpe) alati käibemaksuga maksustama, kuna nad tegutsevad alati ärielistel eesmärkidel. Kinnitust pakub asjaolu, et algul KMS sõnastuse kohaselt ei olnud maksuvaba äriühingu või FIE antav muu koolitus. Seega tekibki siinkohal vastuolu eelnevalt mainitud rahandusministeeriumi kommentaaridega KMS-le, kus oli öeldud, et ärilise eesmärgi hindamisel ei ole kriteeriumiks koolitaja juriidiline vorm.

Euroopa Kohtu lahendis C-445/05 on käsitletud õpetajate antavat eraõpet kooli- või ülikoolihariduse raames. Nimelt töötas W. Haderer Berliini liidumaa vabakutselise õpetajana. 1990. aasta jooksul andis ta rahvaülikoolis tugiõppe tunde ning teises rahvaülikoolis ja täiskasvanute koolituskeskuses keraamikatunde. Lepingud, mille alusel W. Haderer neid teenuseid osutas, sõlmiti Berliini liidumaaga ning need sisaldasid klausleid, mille kohaselt ei olnud nende puhul tegemist „töölepingutega” Saksa tööõiguse tähenduses. On selge, et W. Harderit ei saa direktiivi artikli 13 lõike 1 punkti i kohaldades maksust vabastada, kuna füüsilist isikut ei saa pidada „teisteks asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonideks”. Kuid tekib küsimus, kas õpetaja poolt kooli- või ülikoolihariduse raames antud eratunnid on vastavalt artikli 13 lõike 1 punktile j maksudest vabastatud ainult siis, kui õpetaja osutab teenuseid otse õpilasele ja üliõpilasele kui nende teenuste saajale või piisab sellest, kui üksikisikust õpetaja

pakub õpetamisteenust koolile või ülikoolile, kes on sel juhul nende teenuste saaja? Kohtu arvamuseks oli, et vabakutselisest õpetajast üksikisiku tegevusele, mis koosneb täiskasvanute koolituskeskustes antavatest tugiõppe ja keraamikatundidest, saab kohaldada punktis j ette nähtud maksuvabastust ainult siis, kui see tegevus hõlmab kooli- või ülikoolihariduse raames õpetaja enda nimel ja omal vastutusel antavaid tunde. (Werner Haderer versus Finanzamt Wilmersdorf., 2007)

Lähtuvalt rahandusministeeriumi kommentaarist ei rakendata maksuvabastust, kui lektor osutab teenust oma äriühingu kaudu ja seejuures ei ole oluline, kas teenust osutatakse haridusasutusele või otse õpilasele. Tähtis on, et tegemist on äriühinguga, mis rahandusministeeriumi ja Maksu- ja Tolliameti kommentaaride kohaselt tegutseb alati ärilisel eesmärgil. Kohtulahendist C-445/05 järeldub, et juhul, kui õpetaja annab eraõpet kooli- või ülikoolihariduse raames otse õpilastele ning teeb seda enda nimel ja omal vastutusel, siis on selline koolitusteenus maksuvaba.

Kohtujurist Eleanor Sharpston'i ettepanekus, mis puudutas kohtulahendit C-445/05, tuleb samuti välja, et artiklis 132 lõikes 2 punktis j sätestatud õpetajate antav eraõpe ei hõlma sellist olukorda, kus õpetaja sõlmib haridusasutusega lepingu, mille sisuks on õpetada õpilasi selle sama haridusasutuse ruumides ning kursuste raames, mille eest vastutab nimetatud haridusasutus. Oluline on see, et maksuvabastus ei kohaldu, kui õpilased maksavad saadud õpetuse eest haridusasutusele mitte otse õpetajale. (Opinion of advocate general. Werner Haderer versus Finanzamt Wilmersdorf, 2007)

Samuti on KMS kommentaaridesse lisandunud täpsustus, et maksuvaba koolitusena saab mõningatel juhtudel käsitada õppejõu teenuse osutamist teisele õppeasutusele. Eelkõige siis, kui õppejõudu suunav haridusasutus ning vastuvõttev haridusasutus kvalifitseeruvad mõlemad maksuvaba teenust osutatavaks haridusasutuseks ja seda teenust ei osutata ärilisel eesmärgil (Rahandusministeerium, 2016, lk 94; Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) versus Staatssecretaris van Financiën., 2007). Sellisele järeldusele jõuti Euroopa Kohtu lahendis C-434/05. Seejuures on oluline, et direktiivi artikli 13 lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et



väljend „laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe” ei puuduta olukorda, kus õppejõud lähetatakse tasu eest tööle haridusasutusse, kus ta õpetab nimetatud haridusasutuse vastutusel ning teeb seda ajutiselt. Selline lähenemine kehtib isegi siis, kui õppejõudu lähetab tööle haridusega seotud eesmärkidel tegutsev avalik-õiguslik organisatsioon. (Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) versus Staatssecretaris van Financiën., 2007)

Kohtujuristi arvamusel tuleb olukorda, kus õppejõudu lähetatakse teise haridusasutusse, kus ta peab täitma õpetamisülesandeid vastuvõtva haridusasutuse vastutusel, käsitada pigem tööjõu vahendamisena kui hariduse pakkumisena. Eelkõige põhjusel, et teenust ei osutata mitte otse õpilastele vaid asutusele, kuhu õpetaja lähetatakse. (Opinion of advocate general Sharpston. Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) versus Staatssecretaris van Financiën., 2007) Kuna nimetatud olukorras ei ole tegemist hariduse pakkumisega vaid tööjõu vahendamisega, siis käibemaksuvabastust võib rakendada üksnes juhul, kui tegemist on hariduse pakkumisega „otseselt seotud” teenuste osutamisega ja kui töölelähendamise on vahend, mis võimaldab pakkuda tunduvalt parema kvaliteediga haridust. (Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) versus Staatssecretaris van Financiën., 2007) Seega, rahandusministeeriumi kommentaaris mainitud maksuvabastust, mis puudutab õppejõu teenuse osutamist teisele õppeasutusele, saab rakendada vaid juhul, kui ilma õppejõu lähetamiseta ei oleks vastuvõtva haridusasutuse poolt õpilastele pakutav haridus kvaliteetne. Lisaks ei tohi põhieesmärgiks olla lisatulu teenimine ning konkureerimine äriühingutega, kes pakuvad sellist teenust lisades käibemaksu ehk ei tohi olla ärilist eesmärki.

Rahandusministeerium ning Maksu- ja Tolliamet kasutavad Euroopa Kohtu lahendit C-434/05 põhjendustes, mis puudutavad koolitusteenuse osutamist äriühingu poolt ülikoolile. Näiteks tuginetakse nimetatud kohtulahendile olukorras, kus osühingu liige sõlmis avalik-õigusliku ülikooliga käsunduslepingu, et osutada ülikoolile koolitusteenust. Maksu- ja Tolliamet kui ka rahandusministeerium põhjendab, et realselt on koolitusteenuse osutajaks avalik-õiguslik ülikool, mitte nimetatud osühing, sest just ülikool kannab vastutust õppetöö läbiviimise ja

kvaliteedi eest. Osühing ei paku teenust mitte õpilastele, vaid ülikoolile. Seega tuleb osühingu poolt, mis tegutseb ärilisel eesmärgil, käsunduslepingu alusel avalik-õiguslikule ülikoolile osutatav teenus maksustada 20%-ga. Siiski tundub, et viitamine kohtulahendile, mis puudutab õppejõu lähetamist ühest ülikoolist teise, ei ole selles olukorras asjakohane.

Kokkuvõttes on ärilise eesmärgi puhul oluline mõista ettevõtluse definitsiooni KMS tähenduses. Selle kohaselt on ettevõtlus isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Mõiste sisuks on see, et ei ole oluline, kas majandustegevus toodab kasumit või mitte ning asjaolu, et ettevõtluseks ei loeta töösuhtest tulenevat tegevust. Ettevõtlusena käsitatakse vahel ka riigi-, valla- ja linnaasutuse ning avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevust, kuid ainult juhul, kui see tegevus kujutab endast direktiivi lisas 1 sätestatud majandustegevust ning siis, kui pakutakse turul konkurentsi ehk kui tegutsetakse ärilisel eesmärgil. Seega kõik koolitusteenused, mis ei ole üldhariduskoolitused, liigituvad "muu koolitusteenuse" alla ning üldjuhul, kui sellise koolitusega konkureeritakse turul, on see ärilisel eesmärgil pakutav koolitus, mida tuleb käibemaksuga maksustada. Analüüsimisel, kas maksuvabastuse rakendamine mõjutab oluliselt konkurentsi või mitte, tuleb vaadata lisaks tegelikule konkurentsile ka potentsiaalset konkurentsi. Riigihankes osalemist käsitatakse igal juhul ettevõtlusena, sest konkureeritakse teiste maksukohustuslastega ning läbi hanke pakutavaid teenuseid peab seega käibemaksuga maksustama. KMS kommentaarides on kirjas, et ärilise eesmärgi hindamisel ei ole kriteeriumiks koolitaja juriidiline vorm. Samas rahandusministeeriumi ning Maksu- ja Tolliameti arvates on äriühingud loodud ettevõtluse jaoks ja nende tegevusel on alati äriline eesmärk.

## KOKKUVÕTE

Käibemaksuga maksustatakse kõiki tarbimise vorme - nii kaupu kui ka teenuseid. Maksustamine ei ole igas olukorras täpselt sama ning mitmete erisuste tõttu võidakse sätteid valesti tõlgendada. Koolitusteenuste käibemaksustamise osas tuleb õigesti mõista üldhariduskoolituste ja ärilisel eesmärgil antavate muude koolituste erinevusi. Üldharidushariduskoolitused on üldjuhul maksuvabad ning ärilisel eesmärgil antavad koolitused käibemaksuga maksustatavad. Koolitusteenuse sisu õige määratlemine tagab korrektse maksustamise.

Teema oli aktuaalne, sest alates akadeemilisest aastast 2012/2013 kehtib tasuta kõrgharidus. Sellega kadus avalik-õiguslike haridusasutuste võimalus teenida raha enda tegevuse finantseerimiseks tasuliste õppekohtade pealt. Ühe võimalusena raha teenimiseks nähakse tasuliste koolitusteenuste pakkumist. Oluline oli eristada üldhariduskoolitust, mis on käibemaksuvaba ja ärilisel eesmärgil antavat muud koolitust, mis on käibemaksuga maksustatav.

Teema oli uudne, kuna varem ei ole koolitusteenuste käibemaksuga maksustamist teadustöö raames käsitletud. Lisaks puudus selge õiguslik definitsioon, mis on ärilisel eesmärgil antav koolitus. Seega vajab koolitusteenuste käibemaksuga maksustamine põhjalikku uurimist ja selgitamist.

Lõputöö probleem seisnes selles, et puudub selgus, mis on ärilisel eesmärgil antav muu koolitus. Ärilise eesmärgi definitsiooni puudumise tõttu jääb selgusetuks, millal tuleks koolitusteenust käibemaksuga maksustada ja millal mitte.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida koolitusteenuste käibemaksuga maksustamist Eestis. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Esimese uurimisülesandega anti ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Käibemaksu saab iseloomustada kui objektiivset maksu, mis tähendab, et maksu suurus sõltub kaubast või teenusest, mitte isiku juriidilisest vormist. Käibemaks toimib lisandunud väärtuse põhimõttel. See aitab vabastada ettevõtjaid käibemaksu koormuse kandmisest. Neutraalsuse põhimõtte alusel maksustatakse kõik tarbimise vormid ühetaoliselt. Käibemaks on perioodiline maks ning maksukoormust kannab

lõpptarbija. Maksustamisel tuleb järgida sihtkohamaa põhimõtet, mis tähendab, et maksukoormus suunatakse riiki, kus asub lõpptarbija.

Teise uurimisülesandega anti ülevaade maksuvabadest teenustest ja nende mõjust. Maksuvabastuste puhul on oluline, et puudub võimalus sisendkäibemaksu maha arvamiseks, mistõttu on see kasulik lõpptarbijale, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Maksuvabastusi kehtestatakse üldjuhul sotsiaalse iseloomuga teenustele, mille peamiseks pakkujaks on avalik sektor. Juhul, kui ettevõtluse raames tekib nii maksustatavat kui ka maksuvaba käivet, siis tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamisel arvestada proportsiooni.

Kolmanda uurimisülesandega analüüsiti üldhariduskoolituste käibemaksuga maksustamist. KMS-s sätestatakse, et maksuvabalt võib pakkuda tasemeõppekoolitust, mis on alati maksuvaba, olenemata teenuse osutaja isikust või eesmärgist. Samuti kehtib maksuvabastus tasemeõppekoolitusega otseselt seotud eraõppetunni andmisele ja muudele koolitustele, millel puudub äriiline eesmärk. Töö koostaja viis läbi poolstruktureeritud intervjuud Tallina Ülikooli, Tartu Ülikooli ja Tallinna Tehnikaülikooli koolitusteenuste eest vastutavate isikutega. Kõigil ülikoolidel on proportsiooni arvestamise kohustus, sest pakutakse nii maksuvabasid kui ka maksustatavaid koolitusi. Siiski taotleavad ülikoolid täielikku käibemaksuvabastamist oma koolitusteenustele. Ülikoolid lähtuvad oma koolitusteenuste maksustamisel nõukogu kinnitatud täiendusõppe maksustamise korrast ning ärilise eesmärgi olemasolust, mille oluliseks näitajaks on konkurentsi mõjutuse aspekt.

Neljandaks uurimisülesandega analüüsiti ärilisel eesmärgil antava muu koolituse maksustamist. Ärilise eesmärgi mõistmiseks, on oluline õigesti tõlgendada ettevõtluse definitsiooni KMS tähenduses. Ettevõtlus on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Juhul kui tegeletakse ettevõtlusega, siis on olemas ka äriiline eesmärk. Avaliku sektori tegevus võib olla ettevõtlus, kui sellega pakutakse turul konkurentsi. „Muud koolitused“ on kõik koolitused, mis ei ole üldhariduskoolitused. „Muud koolitusteenust“ tuleb maksustada käibemaksuga, kui sellel on äriiline eesmärk. Ärilise eesmärgi puudumisel on selline koolitus maksuvaba. Riigihankes osalemine on igal juhul ettevõtlus, sest konkureeritakse

teiste teenusepakkujatega. Rahandusministeeriumi ning Maksu- ja Tolliameti esindajate arvates on äriühingud loodud ettevõtluse jaoks ja nende tegevusel on alati äriline eesmärk. KMS kommentaarides on aga kirjas, et ärilise eesmärgi hindamisel ei ole kriteeriumiks koolitaja juriidiline vorm.

Edaspidi võib täiendavalt uurida, kuidas tuleb maksustada eraõpet kooli- või ülikoolihariduse raames, kui seda pakub õpetaja oma äriühingu kaudu otse õpilastele või üliõpilastele.

## SUMMARY

Value added tax is one of the most complicated taxes, because of many specific details. Therefore mistakes during interpretation of the provision of the the VAT Act are probable. One example of the complexity is the VAT taxation of training services.

The title of the diploma thesis is VAT Taxation on Training Services. The thesis is written in Estonian and consists of 45 pages. The author has used 40 sources, which are all referred to in the text.

The subject is actual because since 2012/2013 academic year, higher education is free of charge. One chance to earn money for universities for financing themselves is to offer training services. However it is important to make difference between training services provided for business purposes, which is taxable and general education training services, which is VAT-free.

The aim of the thesis is to analyze the VAT taxation on the training services in Estonia. To achieve the aim of the thesis, the following four research tasks have been established:

1. Provide an overview of the concept and nature of VAT.
2. Provide an overview of VAT-free services and their effects.
3. Analyze the taxation of general education training service.
4. Analyze the taxation of other training service provided for business purposes.

As a result of the analysis, it was concluded that in case of entrepreneurship, there is always a business purpose. There is also business purpose if services or goods offered are competing with similar ones on the market. The existence of business purpose means that VAT should be added on such services and goods. Even public bodies are acting on the business purpose if they are providing services that will compete on the market with similar ones with VAT added. Participation in the procurement is always VAT-taxable. General education training services are always VAT-free.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

*Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH versus Finanzamt für Körperschaften I in Berlin* (2002) C-141/00.

Bardazzi, R., Grassini, M., 1991. Value-added taxes and other indirect taxes in an EEC. *Economic Systems Research*, 3(1), pp. 1-37. Leitud: EBSCOhost [10.05.2016]

Buziernescu, R., Drăcea, M., Florea, N. M., 2013. Harmonization of VAT in the European Union. Achievements and Perspectives. *Finance: Challenges of the Future*, 15(1), pp. 60-65. Leitud: EBSCOhost [10.05.2016]

*Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie versus Finanzamt Gießen* (2003) C-45/01.

*Commission of the European Communities versus Republic of Finland* (2009) C-246/08.

*Council Directive 67/227/ECC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes* (1967).

*Council Directive 67/228/ECC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes* (1967) Official Journal 71.

*Council Directive 77/338/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes* (1977) Official Journal 145.

Dincu, A. M., 2014. VAT Outside the Price Structure. *Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I, Management Agricol*, 16(3), pp. 42-49. Leitud: EBSCOhost [12.05.2016]

*Eesti Vabariigi haridusseadus* (2016).

Elling, T., 2008. *Käibemaks I*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Elling, T., 2014. *Käibemaks, abiks tudengile ja töötavale praktikule*. Tallinn: KMS OÜ.

*Finanzamt Düsseldorf-Süd v SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*. (2009) C-102/08.

*Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ)* (2001) C-240/99.

Huberg, M., Kuusik, G., Lehis, L., Uusorg, M., 2010. *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1.aprill 2010 Lasse Lehise kommentaaridega*. 3 toim. Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus OÜ.

*J. A. van der Steen versus Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*. (2007) C-355/06.

*Jennifer Gregg and Mervyn Gregg versus Commissioners of Customs and Excise* (1999) C-216/97.

Kägi, K., Võimre, U., 2007. *Käibemaks*. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.

*Käibemaksuseadus* (2016).

Lang, J., Tipke, K., 2008. *Steuerrecht*. 19. Aufl toim. Köln: Schmidt.

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. 2 toim. Tallinn: Juura.

Lind, K., 2001. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. *Juridica*, IV, lk 242-251.

Lind, K., 2007. Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas käibemaksuseaduses. *Juridica*, IX, lk 639-650.

*Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ* (2006).

*Opinion of advocate general Sharpston. Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) versus Staatssecretaris van Financiën*. (2007) C-434/05.

*Opinion of advocate general. Werner Haderer versus Finanzamt Wilmersdorf* (2007) C-445/05.

Pulk, S., 2001. *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS.

Rahandusministeerium, 2016. *Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega*. [Võrgumaterjal] Leitav:

[http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS\\_kommentaariid\\_seis\\_01\\_04\\_2016.pdf](http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaariid_seis_01_04_2016.pdf)

[Kasutatud 05.04.2016].



Sopková, E., 2009. Cost Effectiveness of Paying Value Added Tax from the Viewpoint of Businesses. *International Journal of Economic Sciences & Applied Research.*, 2(2), pp. 87-94. Leitud: EBSCOhost [10.05.2016]

*Sotsiaalhoolekande seadus* (2015).

*Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) versus Staatssecretaris van Financiën.* (2007) C-434/05.

Tait, A. A., 1988. *Value Added Tax, International Practice and Problems.* Washington: International Monetary Fund.

Tammert, P., 2003. *Maksundus.* Tallinn: Aimwell.

Terra, B., Kajus, J., 1991. *A Guide to the Sixth VAT Directive.* Amsterdam: IBFD.

*VDP Dental Laboratory NV versus Staatssecretaris van Financiën.* (2006) C-401/05.

*Werner Haderer versus Finanzamt Wilmersdorf.* (2007) C-445/05.

*Ülikooliseadus* (2016).

# LISAD

## Lisa 1. Intervjuu Tallinna Ülikooli avatud akadeemia juhatajaga

Katrin Männikuga Tallinnas, 19. veebruaril 2016

1) Kuidas täiendkoolitusi maksustatakse?

Koolitused on mingil määral seotud EAP-dega st täiendõpe annab EAP-sid ning juhul kui koolitus ei anna kokku 1EAP, siis seda maksustatakse KM-ga. Kui aga annab 1 EAP kokku siis üldjuhul KM-ga ei maksustata. Põhjus seisneb selles, et EAP aitab edasi nõ õppeedukuses ja siis on see koolitus hariduse omandamisega otseselt seotud.

Lisaks on nüüd olemas kantsleri korraldus, millest ülikoolid lähtuvad ning kus on kindlalt määratud, kuidas tuleb koolitusi maksustada ning seetõttu on nüüd ülikoolide vahel vähem erinevusi koolituste maksustamise osas.

2) Kas käibemaks lisatakse 100%-le koolitustest?

Ei

3) Millised on koolitused, millele käibemaksu ei lisata?

1. Haridustöötajatele korraldatavad koolitused
2. Lastele või õpilastele mõeldud koolitused
3. Tudengitele korraldatavad koolitused(mitte ainult TLU tudengitele)
4. Avatud õpe pole ka KM-ga(see ei puuduta otseselt koolituste teemat)

4) Mis kriteeriumite järgi otsustatakse kas koolitusele lisatakse käibemaks?

Kantsleri korraldus, EAP-d, kõik mis läbi hanke on KM-ga (nt avaliku sektori koolitused), See, mis on nõukogu poolt kinnitatud, on km vaba.

5) Milline on 20%-liste ja maksuvabade koolituste proportsioon?

Proportsiooni ei oska öelda

6) Kuidas maksustatakse koolitusteenuseid, mida pakutakse läbi hanke?

Kõik mis on läbi hanke, on alati KM-ga. See liigitub tellimuskoolituse alla.

7) Kas KM lisamine on kuidagi seotud EAP-dega?

Jah mõningal määral küll, nt kui koolitus annab kokku 1EAP, siis üldjuhul on see KM vaba, sest see on otseselt seotud hariduse omandamisega. Kui ei anna 1EAP-d kokku – lisatakse KM.

## **Lisa 2. Intervjuu Tartu Ülikooli täiendusõppe programmijuhiga ja isikumaksete talituse juhatajaga**

Aire Luts-Vähejaus ning Kaie Aiaga Tallinnas, 7. märtsil 2016

1) Kuidas täiendkoolitusi maksustatakse?

Tartu Ülikoolis maksustatakse täienduskoolitusi vastavalt täiendusõppe õppetasu kehtestamise arveldamise ja õppetasust vabastamise korrale.

2) Kas käibemaks lisatakse 100%-le koolitustest?

Ei

3) Millised on koolitused, millele käibemaksu ei lisata?

Käibemaksu ei lisata ning äriline eesmärk täiendusõppe korraldamisel on ülikoolis välistatud juhul, kui:

1. täiendusõppeprogramm on suunatud üliõpilastele või õpilastele
2. täiendusõppeprogramm on suunatud haridustöötajatele ja tervishoiutöötajatele kutse-, ameti- või erialase pädevuse säilitamiseks;
3. ülikoolilt on tellitud sotsiaalse iseloomuga täiendusõppeprogramm, mis on suunatud töötutele, puuetega inimestele jt;
4. täiendusõppeprogrammi eesmärk on õppijate ettevalmistamine tasemeõppesse astumiseks või riigieksamiteks;
5. täiendusõppena õpitakse tasemeõppe õppeaineid

4) Mis kriteeriumite järgi otsustatakse kas koolitusele lisatakse käibemaks?

Äriline eesmärgi tekkimise järgi ning Tartu Ülikoolis maksustatakse täienduskoolitusi vastavalt täiendusõppe õppetasu kehtestamise arveldamise ja õppetasust vabastamise korrale. Täiendusõppe õppetasule lisatakse käibemaks, välja arvatud õigusaktides sätestatud juhtudel.

5) Milline on 20%-liste ja maksuvabade koolituste proportsioon?

2015. aastal oli ca 40% täienduskoolituste tulude summast KM-ga maksustatud ja 60% maksuvaba.

6) Kuidas maksustatakse koolitusteenuseid, mida pakutakse läbi hanke?

Käibemaksu lisamine ei ole seotud saadavate EAP-dega ega ka sellega, kas koolitusteenust pakutakse läbi hanke, vaid lähtutakse eeltoodud tingimustest.

7) Kas KM lisamine on kuidagi seotud EAP-dega?

Käibemaksu lisamine ei ole seotud saadavate EAP-dega ega ka sellega, kas koolitusteenust pakutakse läbi hanke, vaid lähtutakse eeltoodud tingimustest.

Lisainfo:

Intervjuueeritav mainis, et avalik-õiguslikes ülikoolides on erinevusi koolitustele käibemaksu lisamise osas. Kuid viimasel ajal üritatakse neid erinevusi kaotada ja minna ühtsemaks. Selleks on loodud seltsing EATK ning märtsi kuus toimub suurem kokkusaamine, kus arutatakse just KM lisamise küsimusi.

Intervjuueeritav mainis ka, et nad on pöördunud MTA ja Rahandusministeeriumi poole KM küsimustega, kuid ühtset vastust ei ole saadud, neile tundub, et infos on vastuolud ning palju erisusi(millele ei pea KM lisama),aga ei saa siiski täpselt aru kuidas peaks käituma.

### **Lisa 3. Intervjuu Tallinna Tehnikaülikooli täiendusõppe keskuse juhatajaga**

Virge Karbaga Tallinnas, 10. märtsil 2016

1) Kuidas täiendkoolitusi maksustatakse?

Tallinna Tehnikaülikooli täienduskoolitused on enamasti maksustatud käibemaksuga. Täpsemalt võib lugeda TTÜ siseregulatsiooni dokumendist. Lisan manuses. Antud dokumenti võite kasutada viitamiseks. Üles laadida, oma töös esitada või kopeerida ei ole lubatud.

2) Kas käibemaks lisatakse 100%-le koolitustest?

Ei

3) Millised on koolitused, millele käibemaksu ei lisata?

Teatud juhtudel on võimalik koolituse hinnale käibemaksu mitte lisada: kas on tegu tasemeõppega otseselt seotud koolitusega, ettevalmistuskursused ülikooli kandideerimiseks, Tehnoloogiakooli kursused õpilastele.

4) Mis kriteeriumite järgi otsustatakse kas koolitusele lisatakse käibemaks?

Muid koolitusi hinnatakse konkurentsi mõjutuse aspektist. Kuigi mitmetel teemadel (just tehnika- ja tehnoloogiavaldkonnas) puudub koolitusturul konkurents, oleme siiski lisanud koolituse hinnale käibemaksu. Hindame ka koolituse sihtrühma ja kui on teada, et enamuses on maksjateks ettevõtted, siis oleme käibemaksu hinnale lisanud. Käibemaksu mitte lisamist kaalume, kui on selgelt tegu tasemeõppe seotusega või kui väga spetsiifilise koolituse (millel Eesti turul puudub konkurents) sihtrühmaks on eraisikud (sh tudengid).

Kuna TTÜ üksused ja kolledžid korraldavad ka eraldiseisvalt koolitusi, siis kaalutlemise hinnang on hetkel antud Avatud ülikooli poolt korraldatavate koolituste kohta.

5) Milline on 20%-liste ja maksuvabade koolituste proportsioon?

Kahjuks ei oma me kokkuvõtet proportsionaalsest jaotusest. Võin vaid öelda, et enamus koolitusi, mis koolituskalendris üleval, on käibemaksuga maksustatud.

6) Kas KM lisamine on kuidagi seotud EAP-dega?

Käibemaksu lisamine ei ole seotud EAP-ga. EAP näitab koolitusel õppuri poolt kulutatud aega. Seda nii taseme kui ka täiendusõppes.