

Tallinnas, 10.10.2025. a

**Maksu- ja Tolliamet**

Lõõtsa 9a, Tallinn

E-post: [emta@emta.ee](mailto:emta@emta.ee)

**SELGITUSTAOTLUS**

**Käibemaksuseaduse § 16 lg 1 p-s 6 sätestatud mõiste „ärilisel eesmärkidel” sisustamise kohta**

Lugupeetud Maksu- ja Tolliamet

MTÜ Eesti Maksumaksjate Liit ning MTÜ Eesti Erahuvikoolide Liit pöörduvad Teie poole selgitustaotlusega selgitamaks käibemaksuseaduse § 16 lg 1 p-s 6 sätestatud mõiste „ärilistel eesmärkidel” sisu.

Meile teadaolevalt edastas Maksu- ja Tolliamet (MTA) septembri lõpus väga laiale isikute ringile informatiivse kirja, kui isiku tegevusalades oli märgitud „koolitustegevus” ning isik ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud.

Väljavõtte ühest MTA kirjast: *„Juhime tähelepanu sellele, et ka mittetulundusühingul (MTÜ) või sihtasutusel (SA) võib tekkida koolitusteenuse osutamisest käibemaksuga maksustatav käive ning sellega seoses ka käibemaksukohustus. Palun tutvuge MTÜ-de ja SA-de poolt osutatava koolitusteenuse maksustamise põhimõtetega meie kodulehel [www.emta.ee](http://www.emta.ee) - „Äriklient” - „Maksud ja tasumine” - „Käibemaks” - „Käibemaksuseaduse üldpõhimõtted” - „Käibe olemus” - „Mittetulundusühingute ja sihtasutuste käive” - „Mittetulundusühing, sihtasutus ja koolitusteenused”.*

Sellega seoses on meie poole pöördunud suur hulk MTA kirja adressaate, kelle jaoks tundus MTA pöördumine pigem kohustusena end registreerida ning kes tegelikult ei mõistnud, kas neil on registreerimiskohustus või mitte. Paljude MTÜ-de esindajate jaoks jäi arusaamatuks, kuidas tuleks sisustada KMS § 16 lg 1 p-s 6 toodud mõistet „ärilistel eesmärkidel”, kuivõrd mittetulundusühingud ei loe end sellistel eesmärkidel tegutsevateks ning seadus ise mõistet samuti kuidagi tavatähendusest erinevalt ei ava.

Selle määratlemata õigusmõiste sisustamisest sõltub, kas isik, kes muud koolitusteenust osutab, peab end käibemaksukohustuslasena registreerima või mitte, sest kui vastav teenus on ärilisel eesmärgil osutatav, siis tekib maksustatav käive ning vastava käibemaksukohustuslasena registreerimise künnise ületamisel tuleb isikul end käibemaksukohustuslasena registreerida ja hakata vastavaid koolitusteenuseid käibemaksuga maksustama.

KMS § 16 lg 1 p 6: *„(1) Käibemaksuga ei maksustata järgmiste sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet:*

*6) alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus, sealhulgas õppevahend, mille koolitusteenuse osutaja võõrandab teenuse saajale, üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmine ja muu koolitus, välja arvatud **ärilistel eesmärkidel** antav muu koolitus;”*

Dr. Lasse Lehis käibemaksuseaduse kommentaarides selgitatakse: "Veidi raskem on maksuvabastuse tingimusi määratleda seoses muu koolitusega, mis ei ole alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus (näiteks huvialaringid, keelekursused, spordikoolid, autokoolid). Alates 01.01.2006 kehtiva redaktsiooni kohaselt ei kehti maksuvabastus ärilistel eesmärkidel antavale muule koolitusele. Äriline eesmärk tähendab kasumi teenimise soovi, millega kaasneb ka teiste ettevõtjatega konkureerimine vabal turul. Praktikas võib küll eeldada, et mittetulundusühingul äriline eesmärk puudub ning äriühingu või FIE tegevus toimub ärilisel eesmärgil, kuid kuna Eestis eri liiki juriidiliste isikute majandustegevuse üle sisulist kontrolli ei teostata, ei saa kuidagi välistada, et mittetulundusühing korraldab koolitust, mille kasumist rahastatakse muid tegevusi (selliselt tegutseb näiteks ka Eesti Maksumaksjate Liit) või et äriühing korraldab koolitust, millel äriline eesmärk puudub. Need kõrvalekalded vajavad ilmselt tavapärasest põhjalikumat tõendamist."<sup>1</sup>

Maksu- ja Tolliameti kodulehel on järgmine selgitus (11.09.2025. aasta seisuga -) on järgmine: "/-/maksuvabastus põhineb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktidel i ja j, mis lähtuvad põhimõttest, et maksuvaba käibena käsitatakse üksnes **sotsiaalse iseloomuga** koolitusteenust, mitte aga ettevõtluse käigus osutatavat koolitusteenust.

Käibemaksuseaduse § 16 lg 1 punkti 6 kohaselt on maksuvaba lisaks tasemeõppele (mis on alati maksuvaba), ka üldhariduskoolitusega seotud eraõppetunni andmine, seega näiteks eratunni andmisest riigieksamiks valmistumiseks tekib maksuvaba käive. Ümberõpe ja täiendõpe tasemehariduse alla ei mahu ja on selles sättes hõlmatud mõistega „muu koolitus“. Muu koolitus ei ole maksuvaba, kui seda osutatakse **ärilistel eesmärkidel ehk kui koolitusteenuse eest saadav tasu ei ole sümboolne ja on seos osutatud teenuse ja makstava tasu vahel**. Ärilit eesmärki ei välista see, et teenuse osutamisest teenitud tulu kasutatakse oma edasise tegevuse finantseerimiseks.

Autokoolid, keelekursused jms annavad küll kasulikku oskusi, kuid nende teenused on siiski käibemaksuga maksustatavad."<sup>2</sup>

Rahandusministeeriumi koostatud käibemaksuseaduse kommentaarides selgitatakse: „Seega tuleb maksustamisel **lähtuda koolituse eesmärgist**. Ka näiteks mittetulundusühingu või ülikooli poolt osutatav koolitusteenus võib olla käibemaksuga maksustatav, kui seda osutatakse **selgelt ärilistel eesmärkidel**. Kui aga ülikoolis toimub tööalane täiendõpe ülikooli nõukogu kinnitatud valdkondades, vormides ja korras, siis on see mitteäriline koolitus ning selle suhtes kohaldub käibemaksuvabastus. **Ärilistel eesmärkidel antav koolitus on selline, millega konkureeritakse koolitusturul ja mille eesmärk on tulu teenimine**. Ärilise eesmärgi hindamisel ei ole kriteeriumiks koolitaja juriidiline vorm ega üksnes see, et tegemist on tasulise koolitusega. Ärilit eesmärki ei välista see, et teenuse osutamisest teenitud tulu kasutatakse oma edasise tegevuse finantseerimiseks.“<sup>3</sup>

Tulu teenimise eesmärk on mitmeti mõistetav, MTA on selle enda kommentaarides asendanud sümboolse tasu mõistega, mis on samuti arusaamatu ja viitab pigem meenete andmisele kui tasu küsimisele.

Samal ajal viidatakse, et võidakse siiski teenida tulu (kuid see ei tohtinud olla eesmärk?) ja seda võib kasutada ka oma edasise tegevuse finantseerimiseks. Selge on ju ka see, et kui koolitusi peaaegu tasuta osutatakse, siis järgneks sellele üsna pea pankrotiolukord, sest

<sup>1</sup> Lasse Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tallinn: 2023. a, lk 188.

<sup>2</sup> MTA koduleht. Käibemaksuseaduse üldpõhimõtted. Mittetulundusühingute ja sihtasutuste käive. Mittetulundusühing, sihtasutus ja koolitusteenused. 11.09.2025. a seisuga: <https://emta.ee/ariklient/maksud-ja-tasumine/kaibemaks/kaibemaksuseaduse-uldpoohimotted/mittetulundusuhing-sihtasutus-ja-koolitusteenused>.

<sup>3</sup> KÄIBEMAKSUSEADUS. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Seisuga juuli 2025. KMS § 16 lg 1 p 6 kommentaarid. Avaldatud Rahandusministeeriumi kodulehel: [www.fin.ee](http://www.fin.ee).

igasugune tegevus vajab rahalisi sisendeid ning pelgalt annetuste ja eelarveliste toetuste najal tegutsemine ei ole jätkusuutlik ja seaks ohtu enamike ühingute tulevikuperspektiivid.

Kui Lasse Lehise kommentaarides sisustati tulu teenimise soovi kasumi teenimise soovi kaudu, siis see võimaldaks adekvaatsemalt sisustada ärilist iseloomu.

Samuti oleks see enam kooskõlas nii ministeeriumi kui MTA viitega, et tulu tohib kasutada edasise tegevuse finantseerimiseks, kuid on raske ette kujutada, kuidas saab midagi tekkida, kui tasu on sümbolne ja kulud tuleb ühingul kanda – millised vahendid saaksid siis üle jääda muude tegevuste finantseerimiseks?

Liiatigi tuleb meeles pidada, et ministeeriumi viidatud nn konkureerimise klausel laieneb ka kohaliku omavalitsuse erinevatele koolidele, kuid meie teada ei ole need käibemaksukohustuslastena registreeritud ning pakuvad käesolevat konteksti arvestades sellisel juhul ju ebatervet konkurentsi, kus on ühetaolist kohtlemist oluliselt riivatud?

Sellist olukorda, kus sisu poolest täpselt sama koolitusteenust osutavad nii MTÜ, mis on käibemaksukohustuslane (ja maksustab enda koolitusteenuste käivet) kui ka MTÜ, mis ei ole käibemaksukohustuslane (ja ei maksusta enda käivet, kuna sel puudub tema arvates äriiline iseloom), kui ka kohaliku omavalitsuse huvikool, mis ei ole käibemaksukohustuslane (kuna ei loe enda tegevust isegi ettevõtluseks) esineb ulatuslikult.

Mis puudutab munitsipaalhuvikoole, siis tuleb silmas pidada, et nii erahuvikooli kui munitsipaalhuvikooli puhul rakendub enamasti õppemaks (kohatasu), kuid omavalitsuse omandis oleva asutuse puhul kantakse osa kuludest omavalitsusüksuse eelarvelistest vahenditest. Kuid enamasti on mõlemal juhul olemas teenus (huviharidus) ning selle eest makstav tasu (õppemaks või kohatasu). Seda silmas pidades on täidetud ka MTA enda juhendis toodud tingimus: *„kui koolitusteenuse eest saadav tasu ei ole sümbolne ja on seos osutatud teenuse ja makstava tasu vahel“*.

Paraku ei ole me märganud, et munitsipaalhuvikoolid kipuksid käibemaksukohustuslastena registreerima ning oma teenuseid käibemaksuga maksustama.

Ka MTA enda varasemad seisukohad, mida erinevad ühingud on saanud, viitavad kohati näiteks sellele, et kui ühingul on vastava koolituse jaoks olemas luba, siis ärilist eesmärki ei eeldata ja see pigem puudub.

Mis puudutab tegevusalasid, siis huvikoolid ei ole oma tegevust majandusaasta aruannetes määratlenud „koolitustegevusena“ nagu MTA kirjas väideti. Äriregistri tegevusalade registris tuleb otsingu „koolitustegevus“ all välja vaid kaks tegevusvaldkonda: 85531 – Sõiduõpe ja 93121 – Spordiklubide tegevus.

EHIS-es registreeritud huvikoolid kasutavad tegevusala määratlemiseks järgmiseid koode: Q - Haridus, (Õppealased tegevused erinõudega „Erahuvikooli tegevusluba“)

8551 – Spordiõpe

85511 – Spordikoolid

85519 – Muu spordiõpe

8552 – Kunsti- ja kultuuriõpe

85521 – Muusika- ja kunstiõpe

85522 – Tantsuõpe

85529 – Muu kunsti- ja kultuuriõpe

8553 – Sõiduõpe

8559 – Muu mujal liigitamata õpe

85591 – Keeleõpe  
85592 – Arvutiõpe  
85593 – Loodus-, täppisteaduste ja tehnoloogia õpe  
85599 – Muu mujal liigitamata õpe

Toodud liigitust ning MTA kirja valiku adressaatide põhjendust silmas pidades tekkis meil küsimus, kas kõik EHIS-es registreeritud huvikoolide tegevusvaldkonnad koodiga 855 on „ärilistel eesmärkidel koolitused“?

Nagu näha, on ebaselgust palju ning seetõttu, iseäranis arvestades, et MTA initsieeris selle teema päevakorda tõstatamise, pöördumegi MTA poole selgituste saamiseks, sest nii MTA kui Rahandusministeeriumi avalikult avaldatud seisukohtades ei ole kahjuks seaduse rakendamisel piisavalt tuge võimalik saada.

Eeltoodut arvestades, palume Teil selgitada:

1. Mida täpsemalt (st lisaks kodulehel avaldatud juhendile jms) tuleks mõista „äriliste eesmärkide“ all?
2. Millal kujutab EHIS-es registreeritud huvikooli tegevus endast ärilist koolitust?
3. Kas kohalike omavalitsusüksuste huvi- ja muusikakoolides ning üldhariduskoolides pakutav lapsevanemate poolt makstava osalustasuga koolitus või ringiteenus on samuti „ärilistel eesmärkidel“ pakutav koolitus? Teenuse sisu ja väljund on täpselt sama.
4. Kas lastele spordi- ja tantsutreeningu teenuseid (sisult samasugune koolitus) pakkuvad ühingud tegelevad samuti „ärilistel eesmärkidel“, neid koolitusi pakkudes?
5. Kas EHIS-es registreeritud huvikoolide tegevusvaldkonnad koodiga 855 on „ärilistel eesmärkidel koolitused“ KMS § 16 lg 1 p 6 tähenduses või on siin mingeid erisusi või lisakriteeriume?

Palun tõlgendage võimalusel meie selgitustaotlus ka avaramalt ning kui mingi aspekt vajab Teie hinnangul samuti selgitusi, siis ärge kõhelge neid andmast. Igasugune lisainformatsioon aitab kindlasti kaasa diskussiooni loomisele ja korrektse, ühetaolise tõlgendustulemuse saavutamisele.

Palume selgitustaotlusele vastata (mõlemale pöördujale) e-posti teel:  
[martin@maksumaksjad.ee](mailto:martin@maksumaksjad.ee) ning [jaanus.oun@erahuvikoolid.ee](mailto:jaanus.oun@erahuvikoolid.ee)

Lugupidamisega

Martin Huberg  
MTÜ Eesti Maksumaksjate Liit

Jaanus Õun  
MTÜ Eesti Erahuvikoolide Liit