



**Rahandusministeerium**  
[info@fin.ee](mailto:info@fin.ee)

Meie 27.04.2026 nr 2601

## Selgitustaotlus

MTÜ Eesti Maksumaksjate Liit pöördub teie poole selgitustaotlusega, mille eesmärgiks on saada selgitusi käibemaksuseaduse (KMS) § 16 lg 1 p-s 6 sätestatud mõiste „äriistel eesmärkidel“ kohta.

KMS § 16 lg 1 p 6 sätestab:

*„(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 äriistel eesmärkidel antav muu koolitus;“.*

Käibemaksuseadus ei defineeri § 16 lg 1 p-s 6 toodud mõistet „muu koolitus, välja arvatud äriistel eesmärkidel antav muu koolitus“.

**Meid huvitab selle sätte rakendamine üksnes huvikoolide (huvikooli seaduse tähenduses) poolt osutatavate koolitusteenuste kontekstis.**

Rahandusministeerium selgitab enda koostatud ja ministeeriumi kodulehel avaldatud käibemaksuseaduse kommentaarides (1. jaanuar 2026 seisuga) lk 128 mõistet järgmiselt: „Lisaks üldhariduskoolitusele rakendatakse maksuvabastust ka mitteäriistel eesmärkidel osutatavale muule koolitusele. 2006. aasta alguses jõustunud sätte sõnastuse muudatuse kohaselt ei rakendata maksuvabastust äriisel eesmärgil osutatavale koolitusele, kui see koolitus ei ole osa üldhariduskoolitusest. Seega tuleb maksustamisel lähtuda koolituse eesmärgist. Ka näiteks mittetulundusühingu või ülikooli poolt osutatav koolitusteenus võib olla käibemaksuga maksustatav, kui seda osutatakse selgelt äriistel eesmärkidel. Kui aga ülikoolis toimub tööalane täiendõpe ülikooli nõukogu kinnitatud valdkondades, vormides ja korras, siis on see mitteäriiline koolitus ning selle suhtes kohaldub käibemaksuvabastus. Äriistel eesmärkidel antav koolitus on selline, millega konkureeritakse koolitusturul ja mille eesmärk on tulu teenimine. Ärielse eesmärgi hindamisel ei ole kriteeriumiks koolitaja juriidiline vorm ega üksnes see, et tegemist on tasulise koolitusega. Äriist eesmärki ei välista see, et teenuse osutamisest teenitud tulu kasutatakse oma edasise tegevuse finantseerimiseks.“

Käibemaksuseaduse n-ö alusaktiks on käibemaksudirektiiv (2006/112/EL).

Käibemaksudirektiivis sätestab haridusteenuste maksuvabastuse art 132 lg 1 p i:

*„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:*

*i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt;“.*

Selleks, et mõista, kust pärineb viide „ärilistele eesmärkidele“, tuleb pöörduda käibemaksudirektiivi poole, mille art 133 võimaldab liikmesriikidel sätestada maksuvabastuse täiendavad tingimused:

*„Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul üht või mitut järgmist tingimust:*

- a) kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks;*
- b) neid organisatsioone juhivad ja haldavad rangelt vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole isiklikult ega vahendajate kaudu ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega;*
- c) nende organisatsioonide 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;*
- d) asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.“*

Kuigi käibemaksuseaduse sõnastus viitab ärilisele eesmärgile, sisustab Rahandusministeerium seda ilmselt art 133 punkti a valguses, mis räägib hoopis süstemaatiliselt kasumi teenimisest, selle jagamisest jm.

Euroopa Kohus viitas oma lahendis asjas nr C-319/12, et (punkt 27): *„Seda eesmärki arvesse võttes tuleb meenutada, et tegevuse äriline iseloom ei välista käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i kontekstis, et tegevuses avaldub üldine huvi.“*

Kohtuotsuse punktis 29 täpsustati: *„Lisaks peab mõnema, et kui liidu seadusandja kavatses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud maksuvabastusi anda vaid teatud isikutele, kelle eesmärk ei ole tulu saamine või kellel puudub äriline iseloom, siis on ta seda sõnaselgelt märkinud, nagu nähtub ka selle sätte punktidest l, m ja q.“*

Kokkuvõtvalt märgib kohus otsuse punktis 31: *„Neil asjaoludel peab ilmtingimata tunnistama – vastasel juhul kaotaks käibemaksudirektiivi artikli 133 esimese lõigu punkt a kogu oma sisu –, et kui liidu seadusandja ei ole – nagu käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis i – kõnealuste maksuvabastuste andmist seadnud sõnaselgelt sõltuvusse tulundusliku eesmärgi puudumisest, ei saa sellise eesmärgi järgimine välistada nimetatud maksuvabastuste saamist.“*

Ehk siis ka juhul, kui kõik muud maksuvabastuse tingimused on täidetud, ei välista maksuvabastuse kohaldamist lihtsalt see, et konkreetne ühing taotleb ärilist eesmärki. Kui liikmesriik soovib, siis ta saab rakendada art 133 esimese lõigu punktis a toodud kriteeriume, kuid see pole sama, mis „äriline eesmärk“.

Sama kohtuotsuse punktis 39 selgitab kohus, et *„Nagu kohus on varem otsustanud, läheb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a esimeses taandes välja toodud tingimus, mis puudutab süstemaatilise kasumi teenimise puudumist, segamini peamiselt mittetulundusorganisatsiooni kriteeriumiga, mis on toodud eelkõige artikli 13 A osa lõike 1 punktis m.“*

Viidatud direktiivi sättele vastab käibemaksudirektiivis art 132 lg 1 p m), mis inglisekeelsena on: *„the supply of certain services closely linked to sport or physical education by non-profit-making organisations to persons taking part in sport or physical education“.*

Kohus viitaski, et seda „non-profit making“ väljendit ei saa sisustada art 133 punkti a tähenduses, mis inglisekeelsena sätestab: *„the bodies in question must not systematically aim to make a profit, and any surpluses nevertheless arising must not be distributed, but must be assigned to the continuance or improvement of the services supplied;“.*

Tundub, et ka käibemaksuseaduse koostamisel on ärilised eesmärgid ja süstemaatiline tulu teenimise eesmärk ekslikult samastatud ning tõlgendamisel kasutabki Rahandusministeerium direktiivi artiklis 133 punktis a toodud kriteeriumi, mida käibemaksuseadus tegelikult ei sätesta.

Kuna aga tegevuse äriine iseloom ei ole art 132 lg 1 punktide i ja j koosseisuline tunnus, siis selles osas ületatakse käibemaksuseaduses direktiiviga antud kaalutusõiguse piire.

Selleks, et üritada tõlgendada KMS § 16 lg 1 p 6 sätestatud mõistet direktiiviga kooskõlaliselt, tuleks asuda seisukohale, et seaduse tekstis on „äriiliste eesmärkide“ puhul silmas peetud käibemaksudirektiivi art 133 punktis a sätestatud:

*„Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul üht või mitut järgmist tingimust:*

*a) kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks;”.*

Kuna mittetulundusühingute puhul on kasumi jaotamine välistatud juba mittetulundusühingute seadusest tulenevalt (MTÜS § 1 lg 2 teine lause: *„Mittetulundusühing ei või jaotada kasumit oma liikmete vahel.”*), siis jääb üle veel sisustada see, mida peetakse silmas süstemaatilise kasumi teenimise all.

Euroopa Kohtu otsuses asjas nr C-174/00 asub Euroopa Kohus järgmisele seisukohale: *„32 It must be observed, with regard to this point, that the first condition set out in the first indent of Article 13A(2)(a) of the Sixth Directive, namely that the organisation in question must not systematically aim to make a profit, clearly refers, in the French version of that provision, to profit, whilst the two other conditions set out there, namely that no profits should be distributed and that any profits be assigned to the continuance or improvement of the services that supplied, refer, in the French text, to bénéfices.*

*33 Although that distinction is not to be found in any of the other language versions of the Sixth Directive, it is borne out by the objective of the provisions contained in Article 13A thereof. As the Advocate General points out in paragraph 57 to 61 of his Opinion, it is not profits (bénéfices), in the sense of surpluses arising at the end of an accounting year, which preclude categorisation of an organisation as non-profit-making, but profit (profit) in the sense of financial advantages for the organisation's members. Consequently, as the Commission also points out, the condition set out in the first indent of Article 13A(2)(a) essentially replicates the criterion of non-profit-making organisation as contained in Article 13A(1)(m).*

*34 The Netherlands Government argues that such an interpretation does not take account of the fact that the first indent of Article 13A(2)(a) must, as an additional condition, necessarily have a content extending beyond that of the basic provision. In response to that argument, it suffices to observe that that condition does not refer only to Article 13A(1)(m) of the Sixth Directive but also to a large number of other compulsory exemptions which have a different content.*

*35 Consequently, the answer to be given to the third question must be that Article 13A(1)(m) of the Sixth Directive is to be interpreted as meaning that an organisation may be categorised as non-profit-making even if it systematically seeks to achieve surpluses which it then uses for the purposes of the provision of its services. The first part of the optional condition set out in the first indent of Article 13A(2)(a) of the Sixth Directive is to be interpreted in the same way.”*

Kui me peame silmas seda, mida Euroopa Kohus tsiteeritud lahendites on selgitanud, siis on Rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaarides antud selgitused täiesti väärad ning ei vasta direktiivis sätestatud.

**Esiteks** *„tegevuse äriine iseloom ei välista käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti i kontekstis, et tegevuses avaldub üldine huvi”.*

**Teiseks**, kasumit ei tohi jaotada ning see on mittetulunduslike ühingute puhul mittetulundusühingute seadusest tulenev nõue.

**Kolmandaks**, tegevus ei pea olema kahjumlik, isegi vastupidi, kuid kasumit „kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks”, „an organisation may be categorised as non-profit-making even if it systematically seeks to achieve surpluses which it then uses for the purposes of the provision of its services.”

**Kuna käibemaksuseadus loeb muu koolituse maksuvabaks, kui sellel puudub äriiline iseloom, siis tuleb äriulist iseloomu tõlgendada tsiteeritud kohtupraktika valguses ning see tähendab omakorda, et igasugune mittetulundusühingute poolt pakutav koolitus, kui see on avalikes huvides (avalike huvide tõlgenduse osa saaks tuletada artikli 132 lg 1 punktist i), on maksuvaba sõltumata sellest, kas teenitakse kasumit, tingimusel, et seda ei jaotata, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks.**

**Palume Rahandusministeeriumilt selgitust, kas ministeerium nõustub eeltoodud osas meie välja toodud seisukohtadega? Palume teil seisukohti ka põhjendada.**

Vastus palun edastada e-posti teel aadressil: [martin@maksumaksjad.ee](mailto:martin@maksumaksjad.ee).

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalallkirjaga/  
Martin Huberg  
Juhatuse liige