

Rahandusministeerium
Suur-Ameerika tn 1, Tallinn
info@fin.ee; Sirje.Pulk@fin.ee

17.07.2026

SELGITUSTAOTLUS

Märgukirjale ja selgitustaotlusele vastamise ning kollektiivse pöördumise esitamise seaduse (MSVS) § 3 kohaselt annab riigi- ja kohaliku omavalitsuse üksuse asutus tasuta selgitusi tema poolt väljatöötatud õigusaktide, nende eelnõude ja asutuse tegevuse aluseks olevate õigusaktide ning asutuse pädevuse ja õigusloome tegevuse kohta.

Palume õiguslast selgitust seoses käibemaksuseaduse (KMS) kohaldamisega hariduslikule sisuga teenustele vastavalt alljärgnevalt kirjeldatud asjaoludele.

Eesti äriühingu tegevuse kirjeldus

Eesti äriühingu tegevusalaks on spetsialistide koolitamine äri-, tehnoloogia- ja digitaalvaldkonnas, samuti veebipõhiste koolitusprogrammide kavandamine, arendamine ja läbiviimine. Eesti äriühing töötab välja koolituse sisu, kaasab koolitajad, haldab kogu koolituse majanduslikku poolt (sh turundustegevused, registreerimine, õppetasud) ning viib koolituse vahetult läbi (sh õppetulemuste hindamine). Koolitusteenuseid soovitakse pakkuda klientidele (tudengid, õpilased) osana kõrgharidus- või muu tasemekoolitusest. Täpsemalt soovib Eesti äriühing sõlmida akrediteerimislepingu teises EL-i liikmesriigis tegutseva kõrgkooliga. Akrediteerimislepingu kohaselt:

- Kliendid immatrikuleeritakse tudengina akrediteeriva kõrgkooli juurde, osaledes konkreetses kõrgkooli pakutavas õppekavas;
- Kõrgkoolid nimetavad akadeemilise isiku, kes vastutab akadeemilise programmi kujundamise, Eesti äriühingu töö ülevaatamise ja Eesti äriühingu kaasatavate õppejõudude heakskiitmise eest;
- koostööpartneriks olev kõrgkool väljastab Eesti äriühingu läbiviidud koolitusel osalejale pärast kõikide nõuete täitmist akadeemilise tõendi.

Eesti äriühing maksab koostööpartneriks olevale kõrgkoolile akrediteerimisteenuse eest tasu.

Majanduslike suhete kirjeldus

Eesti äriühing sõlmib koolitusteenuse lepingu kliendiga (tudeng, õpilane). Klient maksab koolitustasu Eesti äriühingule ja läbib õppeprogrammi statsionaarselt, kaugõppe vormis või digitaalselt (veebikursused). Tudeng võib olla iga maailma riigi resident, kuna õppeprotsess toimub valdavalt Eesti äriühingu veebiplatvormil (v.a. tudengid, kes soovivad kuulata loenguid ja osaleda seminarides ülikooli õppeasutuses kohapeal).

Teise EL-i liikmesriigi kõrgkool esitab Eesti äriühingule arve tudengite eest, kes registreeruvad eelnimetatud kursustele. Eesti äriühing maksab ülikoolile teatud protsendi tudengitelt saadud koolitustasust. Tudeng ei tasu ülikoolile eraldi ega täiendavalt koolitus- või õppetasu. Ülikooli teenused (õppeteenused), milliseid ta arveldab Eesti äriühingule iga tudengi eest, on ülikooli asukohariigis käibemaksust vabastatud. Ülikool ei näita arvel käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

Maksuõiguslik lähenemine

Õppe- või haridusteenuste osutamisel võivad olla asjakohased teenuse käibe tekkimise koha reeglid. Nimelt, ei ole teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui:

- 1) osutatakse välisriigis haridusteenust isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik,



välja arvatud juhul, kui teenust osutatakse voogedastuse teel või muul viisil virtuaalselt. Teenuse hulka arvatakse ka asjaomase ürituse korraldamine ja kõrvalteenuse osutamine (KMS § 10 lg 4 p 2).

- 2) vahendatakse tehingut või toimingut, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, ning vahendamisteenust osutatakse isikule, kes ei ole üheski liikmesriigis maksukohustuslasena ega piiratud maksukohustuslasena registreeritud isik ega ettevõtlusega tegelev ühendusevälise riigi isik (KMS § 10 lg 4 p 8).

KMS § 15 g 4 p 1 kohaselt on käibemaksumäär 0% protsenti teenuse maksustatavast väärtusest, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, välja arvatud juhul, kui teenuse käive on maksuvaba KMS § 16 alusel.

Eeldame, et Eesti äriühingu poolt osutatavad teenused ei kvalifitseeru elektrooniliselt osutatavateks teenusteks KMS § 2 lg 4 p 8 alusel (elektrooniline kaugõpe), sest kui teenuse osutaja ja teenuse saaja suhtlevad elektroonilisel teel, ei loeta teenust seetõttu elektrooniliselt osutatavaks teenuseks. See tähendab, et elektrooniliselt osutatava teenuse maksustamise erisused (teenuse maksustamine iga tarbija asukohariigis, vajadusel OSS erikorra rakendamisega) antud juhul ei kohaldu. Samas viitab KMS § 10 lg 4 p 2 tarbijale välisriigis osutatava haridusteenuse puhul, et selle käive ei ole Eestis, kui teenust ei osutata voogedastuse teel või muul viisil virtuaalselt (ehk viidatud normis on kasutatud elektrooniliselt osutatava teenuse terminoloogiast erinev mõistete paar – voogedastuse teel või virtuaalselt osutatav haridusteenus), millest võib järeldada, et taoliste teenuste käive (nagu Eesti äriühingu poolt tudengitele veebiplatvormil osutatavad õppeteenused) toimub Eestis.

Täpsemalt palume Rahandusministeeriumi seisukohta alljärgnevates küsimustes:

1. Kas eelkirjeldatud Eesti äriühingu teenused, millised on osutatud tudengitele koostöös teises EL liikmesriigis tegutseva ülikooliga (või muu akrediteeritud õppeasutusega), on käibemaksuga maksustatavad või maksuvabad, arvestades sellega, et Eesti äriühingul on oluline roll õppeprogrammide väljatöötamises, õppematerjalide loomises ja õppespetsialistide värbamises õppekursuste läbiviimiseks, kuid tudengid saavad koostööpartnerist ülikooli diplomi või muu akrediteeringu vastavalt ülikooli kriteeriumitele? Teiste sõnadega, kas Eesti äriühing loetakse:
 - a) EL-i teise liikmesriigi ülikooli maksuvabade teenuste edasimüüjaks tudengitele,
 - b) teenuste vahendajaks või
 - c) õppeteenuste iseseisvaks osutajaks, kes tegutseb õppeteenuste osutamisel koostöös EL teise liikmesriigi ülikooliga?
2. Sõltuvalt vastusest esimesele küsimusele, kas:
 - 2.1. Eesti äriühing peab pöördmaksustama (KMS § 3 lg 4 p 2) Eestis teise liikmesriigi ülikooli arvel näidatud (sisseostetud) õppeteenuseid või need teenused loetakse Eestis käibemaksust vabastatud teenusteks?
 - 2.2. Eesti äriühing peab arvestama Eesti käibemaksu (24%), rakendama 0% käibemaksu või jätma käibemaksu lisamata maksuvabastuse tõttu tudengitele (ELi ja EL-väliste riikide tarbijad) esitatavatel arvetel õppeteenuste eest?

MVS § 6 kohaselt vastatakse märgukirjale või selgitustaotlusele viivitamata, kuid mitte hiljem kui 15 kalendripäeva jooksul selle registreerimisest. Kui soovite mõnda küsimust täpsustada, palun võtke ühendust e-posti aadressil indrek.kukk@tegos.legal.

Lugupidamisega

(allkirjastatud digitaalselt)
Indrek Kukk, vandeadvokaat