

Lausunto koulutuspalvelujen arvonlisäverotusohjeesta A81/200/2015

Koulutuspalveluiden arvonlisäverotuksen käytäntöjen selkeyttäminen ja yhdenmukaistaminen on Ammattiosaamisen kehittämisyhdistys AMKE ry:n (jäljempänä AMKE) mielestä tärkeää, mutta koulutuspalvelujen arvonlisäverotus on vain yksi osa koulutuksen järjestäjän toiminnan arvonlisäverotusta.

AMKE on ammatillisen koulutuksen järjestäjien valtakunnallinen yhdistys. Jäsenemme, 87, kouluttavat 92 prosenttia OKM:n rahoittamasta ammatillisesta koulutuksesta ja suuren osan ammatillisesta työvoimakoulutuksesta.

Ohjeluonnoksessa on hyvistä tavoitteista huolimatta yhä tulkintaongelmia, joihin ohjeessa tulee esitettyä luonnosta yksikäsitteisemmin ottaa kantaa.

2.3.1 Arvonlisäveroton ammatillinen koulutus

Ohjeistuksessa kuvatun mukaisesti ammatillista koulutusta ei lakien 630/1998 ja 631/1998 mukaan saa järjestää taloudellisen voiton tavoittelemiseksi. Opiskelijoilta voidaan periä maksuja valtion maksuperustelaisissa säädetyllä tavalla. Ammatti- ja erikoisammattitutkintoon valmistavassa koulutuksessa sekä muussa lisäkoulutuksessa voidaan periä kohtuullinen opiskelijamaksu. Näyttötutkintoon osallistuvalla opiskelijalta peritään tutkintomaksu.

Koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukaiseen koulutustehtävään ja opetussuunnitelmaan liittyvä koulutus on vapautettu arvonlisäverosta, samoin koulutukseen liittyvät opiskelijoilta perittävät maksut ja tutkintomaksu ovat arvonlisäverottomia.

Arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen (282/2011) artiklan 44 mukaan ammatillisen koulutuksen kestolla ei ole merkitystä koulutuspalvelun verottomuuden kannalta. AMKE pitää yleisohjetta tältä osin selkeänä ammatillisen koulutuksen kannalta.

Ohjeluonnoksessa viitataan KHO 2013:140 päätöspäätöseläisiin lakisääteisen koulutuksen arvonlisäverottomuudesta. AMKEN tulkinnan mukaan opetus- ja kulttuuriministeriön myöntämään järjestämislupaa edellyttävä koulutus on KHO päätöksen mukaista lakisääteistä toimintaa.

Osa kilpailutetusta ammatillisesta työvoimakoulutuksesta on tutkintoon tai sen osaan johtavaa koulutusta, minkä järjestäminen edellyttää koulutuksen järjestämislupaa. Tällaisen koulutuksen arvonlisäverotus jää ohjeluonnoksessa epäselväksi. Sama koskee koulutuksen järjestäjän toteuttaman oppisopimuskoulutuksen tietuopuolisen opetuksen ostamista toiselta järjestämisluvan omaavalta koulutuksen järjestäjältä.

AMKE pitää edellämainittuja lakisääteisyyteen ja järjestämislupiin liittyviä koulutusten hankintoja toiselta järjestämisluvan haltijalta arvonlisäverottomina.

2.3.2 Arvonlisäverollinen ammatillinen koulutus

Lausunnolla olevan ohjeluonnoksen mukaan ammatillisessa koulutuksessa maksullisena palvelutoimintana toteutettava koulutus on arvonlisäverollista silloin, kun sen tarjoaminen tapahtuu vastikkeellisesti, markkinaehtoisesti ja kilpailuolosuhteissa. Tällaista voi ohjeen mukaan olla mm. työvoimakoulutus. Tällöin koulutukseen ei käytetä valtion lain nojalla antamaa avustusta. Jos koulutuksen voi tarjota ammatillisen

koulutuksen järjestäjän lisäksi myös yritys tai yhteisö, voidaan katsoa, että koulutusta tarjotaan kilpailutilanteessa.

AMKE katsoo, että tarkennusta tarvitaan ohjeen peruslinjaukseen ”Jos koulutuksen voi tarjota ammatillisen koulutuksen järjestäjän lisäksi myös yritys tai yhteisö, voidaan katsoa, että koulutusta tarjotaan kilpailutilanteessa.” Tämän ohjeen mukaista koulutusta voi AMKE:n käsityksen mukaan olla mm. tietty osa työvoimakoulutuksesta, ei siis työvoimakoulutus kokonaisuudessaan. Ohjetta pitää tältä osin täsmentää.

AMKE katsoo, että ohjeistukseen tulee eritellä työvoimakoulutuksen eri muodot ja määrittää arvonlisäverotus eri tapauksissa:

- milloin on kysymys avoimesta kilpailuttamisesta ja hankinnasta (ei edellytä koulutuksen järjestämislupaa)
- milloin hankinta tapahtuu ammatillisen koulutuksen järjestäjien (koulutus edellyttää järjestämislupaa) jättämien tarjousten perusteella.

Tätä työvoimakoulutuksen jaottelua tukee osaltaan myös KHO:n ratkaisu 2013:140 eli ”Työvoimapolitiittinen koulutus tapahtui kilpailuolosuhteissa ainakin siltä osin kuin tällaisia koulutuspalveluja voivat antaa myös sellaiset koulutuksen järjestäjät, joilla ei ollut ammatillisen aikuiskoulutuksen järjestämislupaa.”

Jatkossa myös koulutusvientiin ja opettajien vuokraukseen liittyvät verotuskysymykset nousevat selkeämmin esiin ja on perusteltua sisällyttää ohjeisiin yksikäsitteisesti erottamalla esim. lakisääteisyiden perusteella eri tapaukset toisistaan.

AMKE viittaa tässä yhteydessä lisäksi konservatorioiden toteuttaman taiteen perusopetuksen, joka perustuu sopimukseen kuntien kanssa sekä avoimen konservatorio-opetuksen arvonlisäverottomuuteen. Näistä konservatoriot antavat oman lausuntonsa.

AMKE pitää tärkeänä, että säädösten ja ohjeiden valmisteluissa huomioidaan myös koulutuksen järjestäjien asiantuntemus käytännön tasolla. Eri lakien välinen synkronointi – esim. kuntalaki, hankintalaki, elinkeinoverolaki – arvonlisäverotukseen liittyen on myös välttämätöntä huomioida säädösten ja ohjeiden valmisteluissa.

Helsingissä 20.8.2015

Petri Lempinen, toimitusjohtaja
Ammattiosaamisen kehittämissyhdystys, AMKE ry.