

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Maret Murula

**KINNISASJAGA SEOTUD TEENUSED EESTIS JA
EUROOPA LIIDUS**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag. iur

Tallinn 2017

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2017
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Kinnisasjaga seotud teenused Eestis ja Euroopa Liidus</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Services connected to immovable property in Estonia and European Union</p> <p>Töö on koostatud eesti keeles ning koosneb 38 leheküljest. Lõputöös on kasutatud 30 allikat, millele on töös viidatud.</p> <p>Lõputöös käsitletav probleem seisneb kinnisasjaga seotud teenuste ning kinnisasjaga mitteseotud teenuste defineerimisel. Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013 sõnastas konkreetseid teenuseid, mida ei tohiks käsitleda kui kinnisasjaga seotud teenuseid. Eesti seadustes taoline käsitlus puudub.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste definitsioone Euroopa Liidu riikides.</p> <p>Probleemi lahendamiseks ja eesmärgi saavutamiseks on püstitatud neli uurimisülesannet: Anda ülevaade kinnisasja mõistest. Anda ülevaade kinnisasja käibemaksuga maksustamisest. Anda ülevaade kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste mõiste defineerimisest Euroopa Liidus. Anda ülevaade kinnisasjaga seotud teenuste defineerimisest Eestis ja Soomes.</p> <p>Analüüsi tulemusena selgus, millised kinnisasjadega seotud teenused kõige enam segadust ja arusaamatusi tekitavad. Tulemustest lähtudes tuleb käibemaksuseadusesse sisse viia mittetäielik nimekiri kinnisasjadega mitteseotud teenustest. Samuti tuleb käibemaksuseadust täiendada kriteeriumitega, mis peavad olema täidetud selleks, et teenus oleks kinnisasjaga seotud. Taoline nimekiri on abiks kinnisasjadega seotud teenuste liigitamisel ja maksustamisel.</p>	
Võtmesõnad: kinnisasi, kinnisasjaga seotud teenused	
Võõrkeelsed võtmesõnad: immovable property, services connected to immovable property	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava aastateks 2015–2018	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: <i>Maret Murula</i></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. KINNISASJA MÕISTE JA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE	6
1.1 Kinnisasja mõiste	6
1.2 Kinnisasja käibemaksuga maksustamine	12
2. KINNISASJAGA SEOTUD TEENUSED EUROOPA LIIDU RIIKIDES	17
2.1 Kinnisasjaga seotud teenuste defineerimine Euroopa Liidus.....	17
2.2 Kinnisasjaga seotud teenuse mõiste defineerimine Eestis ja Soomes.....	24
KOKKUVÕTE	30
SUMMARY	33
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	35
LISA <i>De Lege ferenda</i>	38

SISSEJUHATUS

Kinnisasjadega seotud teemad on lähiaastatel muutunud aina populaarsemaks ja leiavad rohkem kõlapinda. Arenevas ühiskonnas on kinnisasjade ostmine, müümine ja kõik sellega seonduv muutunud üheks enimlevinuimaks investeerimisvõimaluseks. Üha enam ostetakse kinnisasju renoveerimiseks või uusarenduste ehitamiseks. Samuti on välismaalaste seas populaarseks muutunud kinnisasjade ostmine Eestis. Seda just investeerimise eesmärgil Tallinnas või suvilana Pärnus või Kuressaares. Olulisemaks muutub kinnisasjade maksustamine ning seeläbi ka kinnisasjade ja kinnisasjadega seotud teenuste defineerimine.

Lõputöös käsitletakse kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste mõisteid nii Eesti seaduste kui ka Euroopa Liidu õigusaktide alusel. Samuti analüüsitakse Eestis lähinaabri Soome definitsioone kinnisasjale ja kinnisasjaga seotud teenustele.

Käibemaksuseaduse alusel tekib teenuse käive Eestis, kui osutatakse Eesti kinnisasjaga seotud teenust. Sinna alla kuuluvad ehitamine, hindamine, hooldamine, ehitamiseks ettevalmistamine, korraldamiseks osutatav teenus ja majutusteenus. Kinnisasjaga seotud teenused on välja toodud Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksudirektiivis ning Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmääruses nr 1042/2013.

Teema on aktuaalne, sest alates 1. jaanuarist 2017 hakkas kehtima Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013, millega muudeti rakendusmäärust nr 282/2011. Kehtima hakanud määrusega sõnastati kinnisasjadega seotud ja mitteseotud teenuste mõisted.

Probleem tekib kinnisasjaga seotud teenuste ning kinnisasjaga mitteseotud teenuste defineerimisel. Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013 sõnastas konkreetsed teenused, mida ei tohiks käsitleda kui kinnisasjaga seotud teenuseid. Eesti seadustes taoline käsitlus puudub, mis võib põhjustada arusaamatusi.

Teema on uudne, sest varem ei ole Eestis teadustöökasutajad võrreldud Eesti ja Euroopa Liidu riikide erinevaid käsitlusi kinnisasjadega seotud teenuste defineerimise osas. Samuti ei ole võrreldud eri riikide maksustamispõhimõtteid kinnisasjaga seotud teenuste osas.

Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste definitsioone Euroopa Liidus.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade kinnisasja mõistest.
2. Antakse ülevaade kinnisasja käibemaksuga maksustamisest.
3. Antakse ülevaade kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste mõiste defineerimisest Euroopa Liidus.
4. Antakse ülevaade kinnisasjaga seotud teenuste defineerimisest Eestis ja Soomes

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivseid uurimismeetodeid. Analüüsitakse ja võrreldakse nii eesti- kui ka võõrkeelset erialakirjandust, seaduseid ja kohtulahendeid.

Lõputöö sisu jaguneb kaheks peatükiks, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade, kuidas defineeritakse kinnisasja Eesti seadustes. Samuti antakse ülevaade sellest, kuidas defineeritakse kinnisasja mõistet Euroopa Liidu õigusaktides. Esimese peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade kinnisasjade maksustamisest käibemaksuga.

Töö teise peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade sellest, kuidas defineeritakse kinnisasjaga seotud teenuseid Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmääruse alusel. Teise peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade sellest, kuidas defineeritakse kinnisasjaga seotud teenuseid Eestis ja Soomes. Samuti võrreldakse Eesti ja Soome riigisiseseid definitsioone Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärusega.

Lõputöö kirjutamisel kasutatakse seaduseid, kohtulahendeid, seaduste seletuskirjasid, erialakirjandust, eesti keelseid artikleid, analüüsitakse sarnastel teemadel koostatud kirjandust jms.

1. KINNISASJA MÕISTE JA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

1.1 Kinnisasja mõiste

Kinnisasjaga seotud teenuste paremaks mõistmiseks, tuleb esmalt selgitada kinnisasja mõistet. Kinnisasjast rääkides võivad inimestel tekkida erinevad arusaamad. Tavaliselt mõeldakse kinnisasja all konkreetset ehitist või objekti, näiteks korterit. Tegelikult on kinnisasja mõiste märksa laiem ja keerulisem.

Eesti õiguses on põhiliseks maatüki õiguslikku tähendust kandvaks mõisteks kinnisasi. Kuid selle kõrval on kasutatud ka kinnistu mõistet. Kinnistuks oli seaduse algse teksti kohaselt kinnistusraamatusse iseseisva üksusena kantud kinnisasi. Püüdes anda kinnisasjale ja kinnistule erinevat sisu, loeti kinnisasi üldiseks mõisteks, mis hõlmab nii maatükki kui ka hoonestusõigust ja korteriomandit. (Tiivel, 2003, lk 58-59) Seega kasutatakse lõputöös edaspidi kinnisasja mõistet.

Käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) § 2 lg 3 p 1 kohaselt tuleb kinnisasjana käsitada kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses (Käibemaksuseadus, 2013). Arvestada tuleb sellega, et kinnisasja mõiste tsiviilseadustiku üldosa seaduse kohaselt on kitsam kui kinnisasja mõiste käibemaksuseaduse järgi.

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) tähenduses käsitletakse kinnisasja kui maapinna piiritletud osa ehk maatükki. TsÜS §53 lg 2 kohaselt ei saa olla asi ja selle olulised osad eri isikute omandis. See tähendab, et maatüki olulised osad on maa omaniku omandis ja liiguvad käibes koos maaga. Omand on põhiseadusega kaitstud õigus oma asja vallata, kasutada ja käsutada ning nõuda kõigilt teistelt isikutelt nende õiguste rikkumise vältimist ja rikkumise tagajärgede kõrvaldamist. Ehk lühidalt on omand omaniku õiguslik võim talle kuuluva asja üle. Seega omanikul peab olema maatüki oluliste osade üle õiguslik võim ning sel juhul liiguvad maatüki olulised osad koos maaga.

Maatüki olulisteks osadeks on maatükiga püsivalt ühendatud asjad. Olulisteks osadeks on erinevad laternapostid, kaevud ning isegi maatüki pinnas (muld, liiv, killustik), millega on kinnisasi kaetud. Seega pole oluliste osade määramisel vahet, kas asi asub maa peal või maa sees. Eelnimetatud olulised osad peavad olema kinnisasjaga püsivalt ühendatud.

Seega kinnisasjaga ühendatud asja eraldamisel võib kinnisasi ise hävineda või oluliselt halveneda. Juhul, kui kinnisasja oluliseks osaks on ehitis, siis võib ehitise oluline osa olla selle kaudu kinnisasja oluliseks osaks. (Elling, 2015a)

KMS-is on kinnisasja mõiste mõnevõrra laiem. KMS-i tähenduses on kinnisasjad lisaks tsiviilseadustiku üldosa seaduses nimetatule:

1. hoonestusõigus ja tehnovõrk või -rajatis;
2. ehitis kui vallasasi;
3. korteriomand ning korterihoonestusõigus. (Käibemaksuseadus, 2013).

Järgnevalt analüüsitakse kinnisasja definitsiooni lähtuvalt KMS-i käsitlusest.

Hoonestusõigust käsitletakse asjaõigusseaduses (edaspidi AÕS). Hoonestusõigus piiratud asjaõigusena annab võimaluse omada ehitist teisele isikule kuuluval kinnisasjal ja lubab maaga püsivalt ühendatud ehitise tsiviilkäivet hoida lahus maast. Saksa õiguskirjanduses nimetatakse seda maatükisarnaseks õiguseks, sest seda käsitletakse nagu maatükki. See tähendab seda, et hoonestusõigusele avatakse oma kinnistusraamat, hoonestusõigust kaitstakse nagu kinnisomandit ning hoonestusõigust saab koormata nagu maatükki. Eesti õiguses käsitletakse hoonestusõigust sarnaselt kinnisomandile. Hoonestusõiguse suhtes kohaldatakse kinnisasja sätteid, sh kinnisomandi kaitse sätteid, hoonestusõigus on võõrandatav ja pärandatav ning piiratud asjaõigusega koormatav, hoonestusõigus loetakse kinnistuks ning selle kohta avatakse kinnistusraamatus eraldi registriosa. Hoone omamine on hoonestusõiguse kohustuslik seadusjärgne sisu. Kui seatav hoonestusõigus ei ulatu ühelegi olemasolevale või tulevikus püstitavale ehitisele või kui see ulatumine ei ole piisava selgusega määratud, siis hoonestusõigus ei tekigi ja selle kandmine kinnistusraamatusse on lubamatu. (Tiivel, 2003, lk 232)

Hoonestusõiguse seadmise tekitatud uus õiguse ese (hoonestusõigus) saab käibes olla aga üksnes tähtajaliselt. Maksimum tähtajaks on 99 aastat. See on üks oluline tunnus, mis eristab tavapärasest maaüksuse suhtes eksisteerivat kinnisomandit hoonestajale hoonestusõigusena kuuluvast kinnisomandist. Maaüksuse omand on alati tähtajatu. See võib küll tehinguga määratud tähtajal ühelt isikult teisele üle minna, kuid ei saa lõppeda. (Puri, 2013, lk 494-501) Hoonestusõigus võib ulatuda ehitise enda jaoks otseselt mittevajalikele maatüki osadele. Sellisteks kõrvalpindadeks on juurdepääsutee, samuti

vee- ja kanalisatsioonitrasside ning seadmete jaoks vajalik maa, elamu korral ka õu ja aiamaa, tootmishoone korral õu ning parkimis- ja laoplatsid, spordihalli korral välisväljakud. (Tiivel, 2003, lk 233)

Hoonestusõiguse mõiste kohaselt on hoonestusõigus võõrandatav, pärandatav ja tähtajaline. Määratud on hoonestusõiguse ulatus. Nimelt ei piirdu hoonestusõigus üksnes ehitisealuse maaga, vaid ulatub maale, mis on vajalik ehitise kasutamiseks. Maatüki omanik kaotab reaalselt õiguse nimetatud maad vallata ja kasutada. Tal on õigus seda küll võõrandada, kuid seda vaid koos hoonestusõigusega, mis on praktikas raske. Hoonestajale lähevad üle kohustused tasuda maatükil lasuvad maksud ning kanda avalikõiguslikud reaalkoormatiseid. Hoonestusõiguse koht teiste asjaõiguste seas on eriline, kuna teda loetakse eraldi kinnisasjaks. Kui hoonestusõigus kantakse kinnistusraamatusse, märgitakse tema olemasolu koormatava kinnisasja juurde ning samas avatakse tema kohta eraldi kinnistu, kuhu kantakse kõik temaga seotud asjaõigused. Kuna hoonestusõigus on iseseisev kinnisasi, on selle omanikul võimalik seda omakorda koormata kinnispandi, servituudi, reaalkoormatise või ostueesõigusega. TsÜS-i alusel on kinnisasjaks maatükk koos selle oluliste osadega. Seega ei ole võimalik võõrandada eraldi maatükki ja sellel asuvat ehitist. Samuti on hoonestusõigusega. Hoonestusõiguse oluliseks osaks on ehitis, mis on selle alusel ehitatud või mis oli selle seadmisel olemas. Seega ei ole võimalik võõrandada ehitist, vaid võõrandada tuleb hoonestusõigus. Siin on analoogia maatüki ja sellel asuvate ehitistega. (Vutt, 1993)

Lisaks hoonestusõigusele on KMS-is kinnisasjana välja toodud ka tehnovõrk- ja rajatis. Tehnovõrgu- ja rajatise definitsioonid on välja toodud AÕS-is. Kinnisasja omanik on kohustatud taluma tema maapinnal, maapõues ning õhuruumis ehitatavaid tehnovõrke ja -rajatise. Tehnovõrkude- ja rajatiste alla kuuluvad kütte-, veevarustus- või kanalisatsioonitorustikku, elektroonilise side või elektrivõrku, nõrkvoolu-, küttegaasi- või elektripaigaldist või surveadmetikku ja nende teenindamiseks vajalikke ehitised. Oluline on, et tehnovõrgud- ja rajatiseid on teiste kinnisasjade eesmärgipäraseks kasutamiseks või majandamiseks vajalikud, nende ehitamine ei ole kinnisasja kasutamata võimalik või nende ehitamine teises kohas põhjustab ülemääraseid kulutusi. (Asjaõigusseadus, 2002)

Järgmisena toob KMS kinnisasja käsitluses välja ehitise. Ehitis on inimtegevuse tulemusel loodud ja aluspinnasega ühendatud või sellele toetuv asi, mille kasutamise

otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest. Ehitusseadustiku alusel jagunevad ehitised hooneteks ja rajatisteks. Hoone on väliskeskkonnast katuse, siseruumi ja välispiiretega eraldatud ehitis. Rajatis on ehitis, mis ei ole hoone. (Ehitusseadustik, 2015) Oluline on välja tuua, et ehitis, mis on maatükiga ühendatud mõeldavaks otstarbeks, ei ole maatüki oluline osa.

Ehitis, mis on püstitatud hoonestusõiguse alusel või mis oli selle seadmisel olemas ja millele hoonestusõigus laieneb on hoonestusõiguse, mitte aga kinnisasja oluline osa (Asjaõigusseadus, 2002). See tähendab, et hoonestusõiguse oluliseks osaks ei ole ehitis, millele hoonestusõigus ei laiene. Seega on oluline vahet teha, kas püstitatud ehitisele laieneb hoonestusõigus või mitte. Kuni maa kandmiseni kinnistusraamatusse ei ole õiguslikul alusel püstitatud ehitis, sealhulgas pooleliolev ehitis maa oluline osa ja seda loetakse vallasajaks, kui seaduses ei sätestata teisiti. (Asjaõigusseaduse rakendamise seadus, 2017)

Lisaks hoonestusõigusele ja ehitisele on KMS-is kinnisasja mõiste definitsioonis välja toodud korteriomand ja korterihoonestusõigus. Korteriomand on omand ehitise reaaloa üle, millega on ühendatud mõtteline osa kaasomandist, mille juurde reaaloa kuulub. Korterihoonestusõiguse esemeks on ehitise piiritletud eluruumid või mitteiluruumid ning nende ruumide juurde kuuluvad hooneosad, mida on võimalik eraldi kasutada ning millega on ühendatud mõtteline osa hoonestusõigusest, mille juurde korter kuulub. (Korteriomandiseadus, 2000)

Peamiseks erinevuseks korteriomandi ja korterihoonestusõiguse vahel on selles, et juhul kui hoonestusõiguse seadmisel lepitati kokku ja kanti kinnistusraamatusse tingimus, et hoonestusõigust võib võõrandada ja koormata ainult maa omaniku nõusolekul, peab korterihoonestusõiguse omanik enne vastava tehingu tegemist taotlema maaomanikult nõusolekut. Maaomanik võib oma nõusoleku anda notaris lepingu sõlmimisel või näiteks vormistada notaris enne tehingut eraldi nõusoleku. Teiseks erinevuseks on asjaolu, et korterihoonestusõiguse omanikud ei ole ehitise aluse maa omanikeks. Ja kolmanda erisusena võib välja tuua selle, et üldjuhul peab korterihoonestusõiguse omanik tasuma korterihoonestusõiguse eest hoonestusõiguse tasu. (Krupp, 2008) Seega võib korteriomandiks ja korterihoonestusõiguseks pidada maatükki koos sellel oleva piiritletud eluruumiga või mitteiluruumiga.

Maksustamise seisukohast on tähtis määratleda osad, mis ei ole kinnisasjaga seotud. Kinnisasja osa ei ole võõrale maale asjaõiguse alusel püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitis, samuti maaga mööduvaks otstarbeks ühendatud asi. Kinnisasja osa ei ole kinnisasjal paiknev tehnovõrk või -rajatis, mis on ehitatud kinnisasjale asjaõiguse alusel või mille suhtes kehtib seadusest tulenev talumiskohustus. Talumiskohustuse puhul peab taluma asja suhtes tehtavaid töid ja muid mõjutusi, mis on vajalikud asja säilitamiseks, puuduste kõrvaldamiseks, kahju ärahoidmiseks või selle tagajärgede kõrvaldamiseks. (Tsiiviilseadustiku üldosa seadus, 2015)

Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksudirektiivis (edaspidi käibemaksudirektiiv) on kinnisasja defineerimisel lähtutud kohtupraktikast, mis on kinnisasja mõiste tõlgendamisel seadnud pretsedendilaadsed ehk nõuetekohased piirid. Käibemaksudirektiivi tähenduses tuleb kinnisasjana defineerida maapinna ning maapinna all asuvat mis tahes piiritletud maatükki, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse. Üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoonet või rajatist, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada. Hoone või rajatise mis tahes lahutamatu osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik. Mis tahes osa, seade või masin, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada. Kinnisasjaks võib käibemaksudirektiivi alusel saada ka vallasasi, kui see on püsivalt ühendatud kinnisasjaga ning seda ei saa eemaldada kinnisasjast ilma seda kahjustamata. (Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006)

Seega käibemaksudirektiivi tähenduses tuleb kinnisasjana defineerida, kui maapinna ning maapinna all asuvat mis tahes piiritletud maatükki, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse. Oluline on ka defineerida käibemaksudirektiivi definitsioonis välja toodud „piiritletud maatüki“ ja „omandi ja valdusõiguse“ mõisted.

„Piiritletud maatükk“ tähendab, et kinnisasjana käsitatav kaup koosneb selgelt kindlaks tehtud või kindlaks tehtavatest maa-aladest, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse. Mõiste „maa“ on laiulatuslik, sest viide maale nii ülal- kui ka allpool selle pinda hõlmab pinnast ennast ja kõike, mis on selle peal, kuid ka seda, mis on selle all. Pinnas hõlmab igat maatükki, sealhulgas seda, mis on kaetud veega, st mere, ookeanide, jõgede, järvede ja muude siseveekogudega. Viidatud on ka sellele, mis asub maapinnal. Sätte konteksti arvesse võttes ei käsitata kinnisasjana sugugi kõike, mis on

lihtsalt pinnase peal. Kaup peab olema kas maa külge kinnitatud või sellesse juurdunud. Seepärast hõlmab kõnealune säte eeskätt puid ja põllukultuure (tuleb märkida, et kuna nende juured asuvad maa sees, on nad hõlmatud ka määratlusega „maapinna all asuv”), seni kuni need on maa küljes kinni. (European Commission, 2015)

„Omandiõigus” ja „valdusõigus” on mõisted, mida ei ole käibemaksudirektiivi kohaldamise otstarbel määratletud, seega peaksid liikmesriigid kohaldama neid käibemaksuga maksustamisel ühtselt, tuginemata riigisisestele määratlustele. Tavaliselt kajastab kinnisasja suhtes kehtestatud omandi- ja valdusõigust seda tõendav dokument ja/või kanne ametlikus registris. Need kujutavad endast siiski üksnes omandi- ja valdusõiguse tõendit. Omandi- ja valdusõiguse tõendamiseks võib olla eri viise ning isegi ilma kõnealuse tõendita on vaja kindlaks teha, kas omandi- ja valdusõigust on võimalik kehtestada. (European Commission, 2015)

Euroopa Komisjon on pidanud vajalikuks selgitada, miks on kasutuses just selline definitsioon. Kinnisasjaga seotud teenuste maksustamist selgitavas dokumendis on välja toodud, et kinnisasjad koosnevad peamiselt kahest elemendist. Ühelt poolt on olemas kaup, mille liikumine või liigutamine ei ole lihtne. Näiteks maa, ehitised, puud ja põllukultuurid. Teisalt on olemas kaup, mille liikumine või liigutamine on võimalik, kuid mida käsitatakse kinnisasjana, sest see on tihedalt seotud kinnisasjaga või sellesse paigaldatud. Taoliseks kaubaks võivad olla näiteks liftid, ukсед ja aknad. (European Commission, 2015)

Kinnisasi on TsÜS-i järgi maapinna piiritletud osa ehk maatükk. Maatükki käsitletakse kinnisasjana koos tema oluliste osadega. Olulisteks osadeks on maatükiga püsivalt ühendatud asjad, nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili. Maatüki olulised osad on maa omandis ning liiguvad koos maaga. Kinnisasjaga ühendatud asja eemaldamisel võib kinnisasi ise hävineda või oluliselt halveneda. Samuti on kinnisajaks hoonestusõigus, tehnovõrk, rajatis, ehitis, korteriomand ja korteri hoonestusõigus. Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksudirektiivi alusel tuleb kinnisasja käsitleda sarnaselt TsÜS-ile, ehk maapinna piiritletud osana ja sellega püsivalt ühenduses olevate ehitistena. Käibemaksudirektiivis on rõhutatud sellele, kui oluline on, et kõik liikmesriigid kasutaksid kinnisasja mõistet ühetaoliselt. Kinnisasja mõiste ühetaoline defineerimine ning sellest arusaamine tagab kinnisasjaga seotud teenuste puhul ühtse maksustamise.

1.2 Kinnisasja käibemaksuga maksustamine

Kinnisasja käive on maksuvaba, mida võib teatud tingimustel vabatahtlikult käibemaksuga maksustada. Teisalt on KMS ette nähtud juhud, kui kinnisasi peab olema sundkorras 20% maksumääraga maksustatud. Tänapäeval soetatakse palju kinnisasju just investeerimise eesmärgil. Seda teevad nii kodanikud kui ka välismaalased. Samas on aina populaarsemaks muutunud ka enda eluruumide, maa ja muude kinnisasjade rentimine, üürimine ja nendes majutusteenuse pakkumine. Seega on oluline, et kinnisasjad oleksid korrektselt maksustatud.

KMS § 16 lõikes 2 on välja toodud käibemaksust vabastatud kinnisasjad. Käibemaksuseaduse alusel ei maksustata käibemaksuga kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist. Samuti ei maksustata kinnisasja või selle osa. Seega on oluline defineerida üürile andmise, rentimise ja kasutusvalduse mõisted.

KMS-i kohaselt maksustatakse majutusteenuse pakkumine 9%-lise käibemaksuga ning kinnisasja üürile andmine on maksuvaba käive. Maksustamise seisukohast tuleb omakorda eristada majutusteenuse pakkumist ning ruumi üürile andmist. Tähtsust omab asjaolu, et maksuvaba käibena kinnisasja üürides, ei ole maksumaksjal õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

Võlaõigusseadus § 271 defineerib üürilepingut üürileandja kohustuse kaudu asi kasutamiseks anda ja üürniku kohustuse kaudu üürileandjale selle eest tasu maksta. Sellisena võivad üürilepingu esemeks lisaks eluruumidele olla ka kõik muud esemed. Seega üürilepingut ja rendilepingut lepingu esemest lähtudes eristada ei saa. Põhiolemuselt on mõlemad lepingud tasulised kasutuslepingud. Sarnaselt üürilepinguga kohustub ka rendilepingu puhul üks isik andma teise isiku kasutusse rendilepingu eseme ja teine isik kohustub maksma selle eest tasu. (Ulst, 2005)

Majutusteenuse puhul ei sõlmita eluruumi üürilepingut. Samas on majutusteenus majutustevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürimine tähtajaga kuni kolm kuud. Oluline on jälgida kolme kuulist tähtaega. Sellest võib järeldada, et nii kaua kui ei ole sõlmitud üürilepingut ja majutamine ei kesta üle kolme kuu, võib maksumaksja korteri kasutuse külalistele majutusena müüa ja lisada arvele 9% käibemaksu. (Elling, 2015b)

Renditulu mõiste on seadusandja poolt sisustatud maksimaalselt laialt, hõlmamaks kõiki olukordi, mil tulu saadakse oma tegevuse piiramise talumise eest. Sõltumata sellest, millise tehingu alusel (näiteks suuline üürileping, notariaalne rendileping, kohtuotsusega seatud realservituut) ja millises vormis (näiteks üür, rent, muu tasu) tasu saadakse. Kas tegevus on piiratud vabatahtlikult (näiteks sõlmitud üürileping), poolvabatahtlikult (näiteks seatud realservituut) või tahte vastaselt. Samuti võib tegemist olla vallasasjaga (näiteks sõiduk), kinnisasjaga (näiteks põllumaa), piiratud asjaõigusega (näiteks korterihoonestusõigus) või muu esemega (näiteks osühingu osalus). Seejuures on oluline rõhutada, et erinevalt võõrandamisest saadud tulu maksustamisest, ei ole renditulu saamine piiratud varaga, mis on võõrandatav. (Elling, 2015c)

Renditulu on igasugune tulu eseme kasutamise piiramise talumise eest sõltumata selle tasu saamise õiguslikust alusest ja vormist. Ainsaks erandiks on avalikes huvides vajaliku tehnovõrgu ja -rajatise talumise eest saadud tasu maamaksu ulatuses, mis on tulumaksuvaba.

Kui võrrelda üüri ja renti, siis olemuselt on mõlemad kasutuslepingud ja nende õiguslik regulatsioon on suures osas sama. Nimelt kohaldatakse võlaõigusseaduse kohaselt rendilepingutele üürilepingute kohta sätestatud rendilepingu regulatsioonist tulenevate erisustega. Sarnaselt rendilepingule kohustub üürileandja andma üürniku kasutusse rendilepingu eseme. Üürile võtja kohustub maksma selle eest tasu. Üheks määravaks tunnuseks on see, et enne kinnisasjatehingu sõlmimist tuleb selgeks teha, kas asja kasutajal tekib õigus asja viljadele või mitte. Üürilepinguga saab üürnik üksnes asja kasutamise õiguse. Rendileping annab lisaks rentnikule õiguse saada asja korrapärase majandamise reeglite järgi saadava vilja. Üürilepingu puhul kuuluvad asja viljad asja omanikule. (Ulst, 2005)

Asjade kasutusse andmiseks on palju sõlmitud ka kasutusvalduse lepinguid, mille piiritlemine tasulistest kasutuslepingutest on praktikas tekitanud küsimusi. Kasutusvaldus on sisult sarnane võlaõigusliku rendiga, kuna ka kasutusvaldajal on õigus asja kasutada ja omandada asja vilju. Kasutusvaldus kui asjaõigus kehtib igal juhul asja omandiõiguse üleminekul. Rendilepingu kehtivuse asja igakordse omaniku suhtes saab kinnisasjade puhul tagada kinnistusraamatusse rendilepingu kohta sisse kantud märke kaudu. (Ulst, 2005)

Nii kaua kui ei ole sõlmitud üürilepingut ja majutamine ei kesta üle kolme kuu, võib maksumaksja korteri kasutuse külalistele majutusena müüa ja lisada arvele 9% käibemaksu. (Elling, 2015b)

KMS-is on välja toodud erandid, mille puhul maksuvabastust ei kohaldata. Maksuvabastust ei kohaldata sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele. Maksuvabastust ei kohaldata ka kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseadustiku tähenduses või ehitise osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu. Samuti ei kohaldata maksuvabastust kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ning mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Ehitise või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Parenduskulude ja soetusmaksumuse summad peavad võrdlemisel olema omavahel võrreldavad. Soetusmaksumus on ilma maa maksumuseta. Kulud on hoone remondiga seotud kulud, mis kantakse raamatupidamislikult hoone maksumusse. Krundile planeerimisseaduse tähenduses ei rakendata maksuvabastust, kui sellel ei asu ehitist.

Siinkohal on oluline, et ehitise esmaseks kasutuselevõtuks loetakse uue ehitise reaalset kasutama hakkamist, mitte üksnes kasutusloa väljastamist. Seda sellepärast, et kasutusluba näitab vaid seda, et ehitise on kasutuskõlblik. Samuti, kui näiteks uut korterit müüakse edasi enne kui seda keegi reaalset kasutama hakkab, siis tuleb kasutama hakkamisele eelnenud müügid kõik käibemaksuga maksustada. See kehtib oluliselt parendatud ehitise või selle osa müügi kohta. (Kurm, 2015)

Lisaks tuleb maksustada krundi müük. Krundi mõiste on lahti seletatud planeerimisseaduses, mille kohaselt on krunt ehitamiseks kavandatud maaüksus detailplaneeringu koostamise kohustusega alal. Maa muutub krundiks siis, kui kinnitatakse detailplaneering või kui väljastatakse ehitisluba. Rahandusministeerium on oma kommentaarides käibemaksuseadusele on aga rõhutatud olukorda, kus detailplaneering on müügi hetkel pooleli, kuid müügilepinguga on müüjal siiski kohustus ja vastutus detailplaneeringu kinnitamise osas, siis on tehingu tegelikult objektiks siiski krunt ning hinnale lisandub käibemaks. (Kurm, 2015)

Maksukohustuslane võib aga soovi korral kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmise maksustada, kui on maksuhaldurit enne käibe toimumist kirjalikult teavitatud. Vabatahtlik maksustamine on otstarbekas olukorras, kus kinnisasja üürnikuks, rentnikuks või valdajaks on käibemaksukohustuslane. Maksuvaba käibe korral pole võimalik kuludes sisalduvat käibemaksu maha arvata ning kinnisasja kasutamise teenus muutub maksukohustuslasest kinnisasja kasutajale sellevõrra kallimaks. Eluruumide üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist aga maksustada ei saa, seega on eluruumide rent, üür ja kasutusvaldus igal juhul maksuvaba käive ning tähtsust ei oma ka see, kuidas üürnik või rentnik seda ruumi kasutab. (Kurm, 2015) Seega kui üürnik või rentnik kasutab eluruumi maksustava käibe tarbeks on see ikkagi maksuvaba käive

Kinnisasjadega sooritatakse palju tehinguid siseriiklikult, kuid viimastel aastatel on aina populaarsemaks muutunud kinnisasjadega seotud äritegevus välismaalaste seas. Seega on oluline vaadata ka kuidas toimub kinnisasjade maksustamine Euroopa Liidu riikide vahel.

Üldise pöördmaksustamise puhul ei pea välisriigi isik end maksukohustuslasena registreerima seal liikmesriigis, kus kinnisasi asub, vaid käibemaksu arvestab maksukohustuslasest teenuse saaja. Kui aga teenuse saaja liikmesriigis ei ole sätestatud üldist pöördkäibemaksukohustust või kui teenuse käive tekib teenuse saaja riigist erinevas liikmesriigis, siis tekib teenuse osutajal teenuse käibe tekkimise liikmesriigis maksukohustuslasena registreerimise kohustus. Samuti tekib teenuse osutajal teenuse käibe tekkimise riigis registreerimiskohustus, kui teenuse saaja ei ole maksukohustuslane. Erinevate liikmesriikide käsitus on välisriigis tekkiva teenuste käibe deklareerimise suhtes veidi erinev (mõnes nullmäär, mõnes deklaratsioonilt välja jäetud kui välisriigi käive), kuid maksustamine on sama. Teenuse osutaja riigis käivet ei maksustata, kuid teenuste käibega (va maksuvaba käibega) seotud sisendkäibemaksu saab maha arvata. Samas on rendi ja üüriteenuste osutamine teise riigi maksuvaba käive, mida Eestis ei deklareerita. (Rahandusministeerium, 2015)

Osades Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist. Kui kinnisasjadega seotud teenuste pöördmaksustamist riigis ei lubata, siis tuleb teenuse pakkujal ise end saaja riigis maksukohustuslaseks registreerida ja tasuda käibemaks. Sama kehtib ka siis, kui teenuse saaja ei ole maksukohustuslane. Riikides, kus on pöördmaksustamine kinnisasjaga seotud teenuste puhul lubatud, kehtivad siiski kohati erinevad maksumäärad. Üldises plaanis on Austria, Belgia, Küprose, Tšehhi Vabariigi,

Taani, Prantsusmaa, Ungari, Itaalia, Läti, Malta, Madalmaade, Poola, Portugali, Rumeenia, Slovakkia, Hispaania ja Ühendkuningriikide süsteem Eesti omale sarnane ning eraldi tähelepanu antud teemakäsitluses ei vaja. (Kornak, 2013)

Kinnisasja käive on maksuvaba, mida võib teatud tingimustel vabatahtlikult käibemaksuga maksustada. Teiselt on KMS ette nähtud juhud, kui kinnisasi peab olema sundkorras maksustatud. KMS-is on välja toodud käibemaksust vabastatud kinnisasjad. Käibemaksuseaduse alusel ei maksustata käibemaksuga kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist. Seega on oluline defineerida üürile andmise, rentimise ja kasutusvalduse mõisted. Kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmise võib ka vabatahtlikult maksustada, kui maksukohustuslane on maksuhaldurit enne käibe toimumist kirjalikult teavitatud.

Eestis on kinnisasjade puhul kõige problemaatilisemaks majutusteenuse pakkumise ning ruumi üürile andmise eristamine. Nende kahe eristamine on vajalik just maksustamise erisuste tõttu. Analüüsist võib järeldada, et nii kaua kui ei ole sõlmitud üürilepingut ja majutamine ei kesta üle kolme kuu, võib maksumaksja korteri kasutuse külalistele majutusena müüa ja lisada arvele 9% käibemaksu. Euroopa Liidu liikmesriikides rakendatakse siseriiklikku pöördmaksustamist. Riikides, kus on pöördmaksustamine kinnisasjaga seotud teenuste puhul lubatud, kehtivad siiski kohati erinevad maksumäärad. Näiteks Soomes ei puuduta pöördmaksustamine kinnisvarahalduse teenuseid, välisobjektide korrashoidu ning ehitusmasinate renti ilma juhita.

2. KINNISASJAGA SEOTUD TEENUSED EUROOPA LIIDU RIIKIDES

2.1 Kinnisasjaga seotud teenuste defineerimine Euroopa Liidus

Lisaks siseriiklikule õigusele ja regulatsioonidele tuleb Euroopa Liidu riikides lähtuda Euroopa Liidu õigusest. Euroopa Liit seab liikmesriikidele nii reegleid kui ka suuniseid. Ka kinnisasjaga seotud teenuste puhul on välja antud määrus, mille rakendamine liikmesriikides on kohustuslik. Järgnevalt analüüsitakse Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärust, millega defineeritakse kinnisasjaga seotud ning mitteseotud teenused.

Euroopa käibemaksualaste õigusaktide alusel on kinnisasjaga seotud teenuste maksustamise koht määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud erieeskirjaga. Selle eeskirjaga on ette nähtud, et kinnisasjaga seotud teenuste osutamise koht on kinnisasja asukoht. Kaaludes teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade läbivaatamist, mis algas Euroopa Komisjoni esimese ettepanekuga 2003. aastal ja lõppes nõukogu direktiivi 2008/8/EÜ vastuvõtmisega, otsustas nõukogu jätta alles erieeskirja, mis hõlmab kinnisasjaga seotud teenuste maksustamise kohta. Samal ajal on käibemaksukomitees arutatud mitmeid selle sätte tõlgendamise küsimusi ja on lepitud kokku mõned suunised, eeskätt selliste eristsenaariumide jaoks nagu kinnisasjale viitavate õiguste osutamine, messi- või näitusekoha pakkumist sisaldavat pakett-teenuste pakkumine jne. (Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 2006)

Selleks, et tuua ELis asuva kinnisasjaga seotud teenuste käibemaksuga maksustamisse rohkem järjepidevust, tõhusust ja kindlust, on käibemaksukomitees kokkulepitud suunised kinnisasjaga seotud teenuste kohta lõimitud käibemaksualase rakendusmäärusesätetesse ning seepärast muutuvad need alates 1. jaanuarist 2017 siduvaks ja vahetult kohaldatavaks kõikides liikmesriikides. (European Commission, 2015)

Euroopa Liidu Nõukogu on välja toonud kinnisasjaga seotud teenuste defineerimise tähtsuse. Kinnisasjadega seotud teenuste puhul on oluline, et maksustamine toimuks asukohariigis. Seda eesmärki tuleb alati meeles pidada olukordades, kus õigusaktide praktiline rakendamine võib probleeme tekitada. Probleemsed olukorrad tuleks siiski alati

lahendada nii, et kinnisasjaga seotud teenustest laekuv tulu maksustataks kinnisasja asukohariigis. (European Commission, 2015)

Kinnisasjaga seotud teenuste asukohta reguleerib Euroopa Liidu direktiivi 2006/112/EC artikkel 47, mida on muudetud direktiiviga 2008/8/EC. Vastava artikli järgi on kinnisasjaga seotud teenuste osutamise kohaks kinnisasja asukoht. Kinnisasjaga seotud teenuste hulka kuuluvad ekspertide ja kinnisvaramaaklerite; hotelli- või muude sarnaste majutusteenuste; kinnisasja kasutamise õiguste andmise ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste pakkumine. (Council directive 2008/8/EC, 2008)

Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013 (edaspidi määrus), millega muudeti rakendusmäärust nr 282/2011 sõnastas konkreetsed väljundid kinnisasjaga seotud teenuste osas. Määruse muudatused hakkasid kehtima 2017. aasta esimesest jaanuarist. Järgnevalt käsitletakse rakendusmäärusega kaasnevate definitsioonide muudatusi ja täpsustusi.

Määruse väljaandmise eesmärgiks oli kinnisasjadega seotud teenuste ühetaoline mõistmine ja käsitlemine liikmesriikides. Ühetaoliseks mõistmiseks ja käsitlemiseks on vaja esmalt määratleda kinnisasja mõiste. Määrus täpsustab, milline on see nõutav lähedane seos, mis muudab teenuse kinnisasjaga seotuks. Samuti esitatakse määruses mitteammendav loetelu tehingutest, mida saab pidada kinnisvaraga seotud teenusteks. Määruse üheks eesmärgiks oli kasutusele võtta kinnisasja mõiste, et tagada kinnisasjaga seotud teenuste ühetaoline maksustamine liikmesriikides. Nimetatud mõiste kasutusele võtmisel on oluline mõju liikmesriikide õigusaktidele ja halduse tavale. (Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013, 2013)

Määrusega lisati Euroopa Liidu direktiivi 2006/112/EC artikkel 13b, millega defineeritakse kinnisasja mõiste. Kinnisasjana tuleb käsitleda nii maapinnal kui ka maapinna all asuvat mis tahes piiritletud maatükki, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse. Samuti on kinnisasi üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoone või rajatis, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada. Määrus defineerib kinnisasjana ka hoone või rajatise mis tahes lahutamatu osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik (näiteks ukсед, aknad, katused, trepid ja liftid). Viimasena määratakse kinnisasjana, mis

tahes osa, seade või masin, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada. (Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013, 2013)

Kinnisasjaks võib Euroopa Liidu käibemaksu direktiivi kohaselt saada vallasasi, kui see on püsivalt ühendatud kinnisasjaga ning seda ei saa eemaldada kinnisasjast ilma seda kahjustamata. Kinnisasjaks loetakse direktiivi kohaselt kinnisasja ja selle sisse püsivalt paigaldatud seadmeid ja objekte, mis täiustavad ehitist.

Käibemaksudirektiivi artiklis 31a on välja toodud kinnisasjaga seotud teenuste osutamine. Käibemaksudirektiivi artiklis 47 välja toodud kinnisasjaga seotud teenused hõlmavad ainult selliseid teenuseid, millel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga. Teenustel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga, kui nad on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline (nt kalapüügilubade andmine). Samuti on teenusel piisav otsene seos, kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist. (Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013, 2013)

Nõukogu määruse artiklis 31a lõikes 2 on välja toodud ülevaatic, kui mitte lõplik nimekiri kinnisasjaga seotud teenustest. Esimeste punktidenä on välja toodud ehitustegevusega seotud teenused, mida võib käsitleda kinnisasjaga seotud teenustena. Kinnisasjaga seotud teenuseks loetakse selliste hoone või hoone osade projektide koostamine, mis on ette nähtud mingi kindla ehituskruundi jaoks. Hoolimata sellest, kas hoone on püstitatud või mitte. Samuti on kinnisasjaga seotud teenuseks ehitusjärelvalveteenused ning turvateenused. Hoone ehitamine maatükile, samuti hoones või hoone osas tehtud ehitus- ja lammutustööd. Seotud teenusteks loetakse ka püsistruktuuride nagu gaasi-, vee-, kanalisatsiooni jms torustike ehitamine maatükile. Samuti nende püsistruktuuride ehitus- ja lammutustööd. Kui maatükil tehakse töid näiteks põllumajandusteenused (maaharimine, külvamine, niisutamine ja väetamine), siis taolised teenused loetakse samuti kinnisasjaga seotuks.

Kinnisasjade hindamisega seotud teenuste hulka võivad kuuluda kinnisasja seisundi ja sellega seotud riskide väljaselgitamine ning hindamine selleks, et määrata kindlaks kinnisasja tagatisväärtus. Samuti vaidlusjuhtumite korral riske ja kahjustuste hindamine.

Järgnevalt tuuakse määruses välja hooldamise ja varahaldusega seotud teenused, mida võib käsitleda kinnisasjaga seotud teenustena. Hoone enda, hoone osade ning püsistruktuuride hooldus kuulub kinnisasjaga seotud teenuste hulka. Hoolduse hulka võivad kuuluda järgmised tööd: renoveerimine ja remont, sh puhastus-, plaatimis-, parkettimeis- ja tapeetimeistööd; gaasi-, vee-, kanalisatsiooni- jms torustike hooldus. Kinnisasjaga seotud teenuseks on selliste masinate või seadmete paigaldamine või kokkupanemine, mida saab pärast paigaldamist või kokkupanekut käsitada kinnisasjana. Samuti nende masinate või seadmete hooldus, remont, kontrollimine ja järelevalve. Kinnisasjaga seotud teenuste hulka kuuluvad ka varahaldus; kinnisasja müügi, rendile või üürile andmisega seotud vahendusteenused ning õigusteenused, mis on seotud kinnisasja üleandmise või kinnisasja omandiõiguse üleandmisega. (Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013, 2013)

Majutamine hotellisektoris või samasuguse ülesandega sektorites on määruse alusel kinnisasjaga seotud teenus (puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades, sh osaajalise kasutamise õiguste muutmisest johtuv õigus viibida konkreetses kohas). Järgmise punktina määratletakse määruses kinnisasjaga seotud teenuseks muude kinnisasja või selle osaga seotud õiguste loovutamine ja üleandmine. Taoliste õiguste loovutamise ja üleandmise hulka kuuluvad load kasutada kinnisasja osa, nt kalapüügi- ja jahilubade andmine või juurdepääs lennujaama ootesaalidesse. Samuti kuulub õiguse loovutamise ja üleandmise hulka sellise infrastruktuuri kasutamine, mille suhtes kohaldatakse teemaksu (sild või tunnel). (Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013, 2013)

Eelpool toodud nimekiri ei ole lõplik vaid koondab endas enamlevinud kinnisasjaga seotud teenuseid ning nendega seotud näiteid. Seega ei tohiks antud nimekirja võtta ainsa õige definitsioonina, vaid pigem suunava käsitlusena. Kõik Euroopa Liidu Nõukogu määruse nimekirjas olevad teenused tuleb maksustada kinnisasja asukohariigis.

Kui rakendusmäärus toob konkreetselt välja kinnisasjaga seotud teenused, siis sama tähtis on see, et välja tuuakse teenused mis ei ole kinnisasjadega seotud. Seega on nõukogu rakendusmääruse artiklis 31a lõikes 3 välja toodud teenused, mida ei tohiks pidada kinnisasjaga seotuks. Tänu sellele, et välja on toodud konkreetsed punktid väheneb teatav hall ala kinnisasjadega seotud teenuste defineerimisel, kus võidakse asju mitut moodi tõlgendada.

Kinnisasjaga seotud teenuseks ei tohiks lugeda sellise hoone või hoone osade projektide koostamine, mis ei ole ette nähtud mingi kindla ehituskruundi jaoks. Kui kaupa ladustatakse kinnisasjal, kuid konkreetset osa kinnisasjast ei ole eraldatud ainult kliendile kasutamiseks, siis ei ole ladustamine selle kinnisasjaga seotud teenus.

Reklaamiteenused ei kuulu kinnisasjaga seotud teenuste hulka, isegi siis kui reklaamimistegevus hõlmab kinnisasja kasutamist. Reklaamiteenuseid võidakse osutada väga erineval moel ja erinevatel füüsilistel kandjatel. Kinnisasi on seda liiki teenuse jaoks üks võimalikke kandjaid. Teenuse sisu on toote reklaamimine. Seega on kinnisasi (sein või stand) üksnes teenuse kandja, mitte selle sisu. Seepärast puudub reklaamiteenuse ja kinnisasja vahel käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamiseks piisavalt otsene seos, olenemata sellest, millist toodet reklaamitakse. Otsene seos puudub isegi siis, kui reklaamitakse müügis olevat maja või korterit. (European Commission, 2015)

Majutustegevusega seotud teenustest ei kuulu kinnisasjaga seotud teenuste hulka vahendustegevus hotellis või samasuguse ülesandega kohtades (puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades), kui vahendaja tegutseb teise isiku nimel ja eest. Kui maksustatav isik tegutseb enda nimel, ei käsitata teda vastavalt käibemaksudirektiivile vahendajana, vaid teenuse osutajana. Seepärast ei ole sellised teenused käsitletavad kinnisasjaga seotud teenustena. (European Commission, 2015)

Messi- või näitusekoha pakkumine koos muude seotud teenustega, mis võimaldab eksponendil oma kaupa välja panna, nt koha kujundamine, näitusekauba transport ja ladustamine, masinate kasutada andmine, elektrijuhtmete paigaldus, kindlustus ja reklaam ei kuulu kinnisasjaga seotud teenuste hulka. Samuti ei loeta kinnisasjadega seotud teenusteks kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemist ja lepingutega seotud õiguste teenuseid. (Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013, 2013)

Vahendite rentimist kliendile (koos nendega kaasneva personaliga või ilma), eesmärgiga teha tööd kinnisasjal peetakse kinnisasjaga seotud teenuseks vaid siis, kui tööde täideviimise eest vastutab teenuse osutaja. Kui vahendid antakse kliendi käsutusse koos tööde tegemiseks piisava personaliga, eeldatakse, et teenuse osutaja on võtnud endale sellise vastutuse. Üks tüüpiline näide olukorrast, kus seda sätet võidakse kohaldada, on tellingute kasutamine hoone ehitamisel, remontimisel või puhastamisel. Kui need tellingud antakse lihtsalt kliendi käsutusse või renditakse kliendile, ei liigitu see

renditeenus kinnisasjaga seotud teenuseks. Kui aga tellingute rentija vastutab tööde (nt hoone ehitamine, remontimine või puhastamine) täideviimise eest eelkõige seeläbi, et ta on varustanud kliendi ka nende tööde tegemiseks piisava personaliga, liigitub teenus kinnisasjaga seotud teenuseks. (Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013, 2013)

Peale määruse väljaandmist anti välja selgitavad märkused määruse kohta. Piisavat otsust seost on käsitletud mitmes kohtuasjas. Heger Rud kohtuasjas C-166/05 tehti piisava otsese seose mõiste osas järgnev järeldus: „Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a ülesehitusega läheks vastuollu see, kui kõnealuse erinormi kohaldamisalasse viia mis tahes teenuste osutamine, millel on ehk isegi kindel seos kinnisvaraga, sest suur hulk teenuseid on nii või teisiti kinnisvaraga seotud. Niisiis kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisalasse vaid selliste teenuste osutamine, millel on piisavalt otsene seos kinnisvaraga.“ (Heger Rudi GmbH v Finanzamt Graz-Stadt, 2006)

Euroopa Komisjoni maksunduse ja tolliliidu poolt välja antud selgitavates märkustes on välja toodud kinnisasjaga seotud teenuste tuvastamise skeem. Seda skeemi jälgides peaks saama välja selgitada, kas teenus on kinnisasjaga seotud või mitte. Et teha kindlaks, kas teenust loetakse kinnisasjaga seotud teenuseks, tuleks:

1. Kontrollida, kas teenust on nimetatud artikli 31a lõikes 2 - kui jah, on teenus hõlmatud käibemaksudirektiivi artikliga 47 (käibemaksudirektiivi artikli 47 alusel maksustatakse kinnisasjaga seotud teenused kinnisasja asukohas).
2. Uurida, kas teenus on jäetud artikli 31a lõike 3 alusel käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisalast välja.
3. Kui teenust ei ole võimalik leida kummastki loetelust, kontrollida, kas teenus vastab mõnele artikli 31a lõikes 1 sätestatud kriteeriumile. See tähendab, et tuleks kontrollida kas teenustel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga. Otsene seos kinnisasjaga on sel juhul, kui nad on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline (nt kalapüügilubade andmine) või kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist.

Selleks, et kinnisasja mõiste defineerimisel ei tekiks liikmesriikide vahel segadusi otsustati pärast määruse välja andmist mõiste defineerimist ühtlustada. Euroopa Komisjon andis rakendusmääruse rakendamiseks välja selgitavad märkused. Antud

dokument peaks lihtsustama määrusest aru saamist ning kergendama määruse rakendamist. Kinnisasja defineerimisel on lähtutud kohtukaasusest C-428/02. Kaasuses vaidlustati veesõiduki ja veesõiduki kinnisvarana üürileandmise mõiste. Kohtujuristi Juliane Kokott-i ettepanekutest võib välja lugeda konkreetse kinnisasja definitsiooni. Kinnisasi on maapinna piiritletud osa koos sellele alaliselt püstitatud hoonetega, millele saab tekkida omand ning valdus. (Kohtujuristi ettepanek, Juliane Kokott, 2004) Nagu esimeses peatükis mainitud defineerib TsÜS kinnisasja kui maapinna piiritletud osa ehk maatükki. TsÜS-is on välja toodud ka, et kinnisasja juurde kuuluvad sellele olulised osad. Seega käsitletakse Eesti seadustes kinnisasja mõistet samasuguselt nagu käsitles seda kohtujurist J. Kokott.

Kinnisasjaga seotud teenuste puhul tuleb Euroopa Liidu Nõukogu määruse alusel jälgida kinnisasja ja teenuse vahelist piisavat otsesest seost. Otsese seose loomisel tuleks lähtuda loogilisusest ja teha objektiivseid järeldusi. Samuti on piisava otsese seose tuvastamiseks välja antud 3-punktiline kontrollsüsteem. Kontrollsüsteem annab pidepunktid kinnisajaga seotud teenuste tuvastamiseks. Kontrollsüsteemi järgides peaks selguma, kas kinnisasja ja teenuse vahel on olemas piisav otsene seos või mitte. Taolise süsteemi rakendamisest oleks kindlasti kasu ka Eestis. Lihtsa välistamise ja kinnitamise meetodiga on võimalik koheselt selgeks saada, kas teenust on õige liigitada kinnisasjaga seotuks.

01. jaanuarist 2017 rakendunud Nõukogu rakendusmäärus seab selged piirid antud mõistete defineerimiseks. Samuti on välja toodud kindlate punktide kaupa teenused, mida ei tohiks pidada kinnisasjadega seotuks. Selline käsitlus muudab defineerimise palju lihtsamaks. Eesti seadustes ei ole välja toodud kinnisasjadega mitteseotud teenuste loetelu. See omakorda võib põhjustada kinnisasjadega seotud teenuste defineerimise puhul teatava loominguilisuse, kus hakatakse piire hägustama ja edasi lükkama. Kui seaduses oleks sees kinnisasjaga mitteseotud teenuste nimekiri, muudaks see seadustest arusaamise palju lihtsamaks. Arusaadav on, et seadusesse ei ole võimalik lisada ammendavat loetelu kinnisasjadega mitteseotud teenustest, sest teenuseid võib igal hetkel juurde tekkida. Eestis on vaja analüüsida, millised kinnisasjadega seotud teenused kõige enam segadust ja arusaamatusi tekitavad. Sellest lähtudes tuleb käibemaksuseadusesse sisse viia mittetäielik nimekiri kinnisasjadega mitteseotud teenustest. Nimekiri on abiks kinnisasjadega seotud teenuste liigitamisel, mis omakorda on abiks maksustamisel. Lähtudes määruses toodud nimekirjast peab KMS-i lisama, et kinnisasjaga seotud

teenuseks ei loeta projekteerimist, kui projekt pole seotud konkreetse kinnisasjaga; kauba hoiustamisteenust; reklaamiteenust; majutusteenuse vahendamist; messi või näitusekoha pakkumist; kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemist ja lepingutega seotud õigusteenuseid. Samuti tuleb käibemaksuseadust täiendada kriteeriumitega, mis peavad olema täidetud selleks, et teenus oleks kinnisasjaga seotud. KMS-i täiendusettepanekud on täpsemalt kirjeldatud lõputöö lisas.

2.2 Kinnisasjaga seotud teenuse mõiste defineerimine Eestis ja Soomes

Euroopa Liit kehtestab liikmesriikidele suuniseid ja juhiseid, kuidas liikmesriigid ühte või teist regulatsiooni kohaldama peavad. Kuid sellegipoolest kehtivad riikides siseriiklikud seadused, mis ei tohi küll Euroopa Liidu poolsete direktiividega vastuollu minna, kuid võivad siiski erineda. Siseriiklikud käsitlused võivad olla laiemad või kitsamad. Nii ka kinnisasjadega seotud teenuste puhul. Euroopa Liit on andnud kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenuste kohta ülevaatlikud nimekirjad ning kontrollsüsteemid teenuste tuvastamiseks. Siseriiklikult ei ole uuritud liikmesriikides kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenuseid nii põhjalikult seadustes käsitletud. Järgnevalt analüüsitakse kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenuste käsitlust kahe riigi seadustes ja võrreldakse seda Euroopa Liidu poolse käsitlusega.

Maa-amet koostab igal aastal kokkuvõtte kinnisvara võõrandamistingutest. Maa-ameti poolt teostatava analüüsi eesmärgiks on vaadelda üldiseid trende ehk esitada kinnisvaraturul toimunut. Analüüsist selgub, et välismaiste võõrandajate poolt oli Eestis kinnisasjaga seotud tehinguid sooritatud 4416, kogupindalaga 2298 hektarit. Välisriikide residentidest võõrandajaid on olnud 76 riigist ja omandajaid 88 riigist. Enim on neid lähiriikidest: Soome Vabariigist, Venemaa Föderatsioonist ja Rootsi Kuningriigist. (Maa-ameti kinnisvara hindamise osakond, 2016) Võrdlusandmete esindamiseks on lõputöös valitud Soome, sest selle riigi esindajad teevad Eestis kõige rohkem kinnisasjadega tehinguid. Seega on alust arvata, et pakutakse või tellitakse teenuseid, mis on kinnisasjadega seotud ning võib tekkida probleem maksustamise osas. Järgnevalt on välja toodud, kuidas defineeritakse kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenust Eestis ja Soomes.

Euroopa Liidu Nõukogu direktiivi artikkel 45 reguleerib kinnisasjaga seotud teenuste osutamist. Käibemaksudirektiivis on välja toodud tegevused, mida peetakse kinnisasjaga seotud teenuste osutamiseks. Kinnisasjaga seotud teenuste hulka võib lugeda kinnisvaramaaklerite ja ekspertide teenuste ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenused. Näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenus. (Euroopa Liidu Teataja, 2006)

Eestis tuleb lähtuda kinnisasjaga seotud teenuste definitsiooni puhul KMS-ist. KMS annab loetelu teenustest, mis on kinnisasjaga seotud. Teenuse käibe tekkimise koht on Eesti, kui osutatakse Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenust, sealhulgas:

1. ehitamine;
2. hindamine;
3. hooldamine;
4. kinnisasja võõrandamiseks osutatav teenus;
5. ehituse ettevalmistamiseks osutatav teenus;
6. korraldamiseks osutatav teenus;
7. majutusteenus. (Käibemaksuseadus, 2013).

Kinnisasjaga seotud teenuse mõiste defineerimisel Eestis lähtutakse lõputöös KMS-is välja toodud järjestusest.

Esimesena on KMS-is välja toodud kinnisasjaga seotud teenuste puhul ehitamine. Ehitamine on tegelikult palju laiem mõiste, kui me igapäevaelus oleme seda harjunud kasutama. Ehitus ei pea seisnema reaalses ehitusteenuses. Ehituse alla liigitatakse ehitamiseks ettevalmistamise, järelevalve osutamise ning muu abistava tegevuse. Samuti käsitletakse ehitamisena lammutustegevust. Ehitusseadustiku § 4 alusel on ehitamine ehitise püstitamine, rajamine, paigaldamine, lammutamine ja muu ehitisega seonduv tegevus, mille tulemusel ehitise tekib või muutuvad selle füüsilised omadused. Ehitamine on pinnase või katendi (maapealsel kaevandamisel maavaralt eemaldatavad kattekihi) ümberpaigutamine sellises ulatuses, millel on oluline püsiv mõju ümbritsevale keskkonnale ja funktsionaalne seos ehitisega. Ehitusseadustiku ehitamise definitsioon hõlmab endas järgmisi täpsemaid tegevusi:

1. Ehitise laiendamine, mille käigus muudetakse olemasolevat ehitist sellele juurde- ehk külge-, peale- või allaehitamisega.
2. Ehitise ümberehitamine ehk rekonstrueerimine, mille käigus olemasoleva ehitise omadused muutuvad oluliselt. Ümberehitamisena ei käsitleta olemasoleva ehitise üksikute osade vahetamist samaväärsete vastu.
3. Ehitise lammutamine, mille käigus ehitise eemaldatakse või likvideeritakse osaliselt või täielikult. (Ehitusseadustik, 2015)

Teisena annab KMS kinnisasjaga seotud teenuseks hindamise mõiste. Kinnisasja hindamine on kinnisasja kohta turuväärtuse eksperthinnangu koostamist professionaalse ja atesteeritud kinnisvarahindaja poolt, mille tulemuseks on kirjalik aruanne (eksperthinnang või ekspertarvamus). Tähtis on, et kirjalik eksperthinnang koostataks vastavalt kindlatele protseduurireeglitele ja standarditele. (Uus Maa Kinnisvarabüroo, s.a) Ehk kinnisasja hindamiseks võib lugeda kinnisasja turuväärtuse leidmist fikseeritud ajahetkel.

Kolmandana on KMS-is välja toodud hoolduse mõiste. Kinnisasjad vajavad pidevat hooldust selleks, et nende väärtus säiliks või tõuseks. Seega kuuluvad kinnisvarahoolduse alla regulaarsed tegevused, millega tagatakse kinnisasja korrashoid või kontrollitakse korrasolekut. Hoolduse alla kuuluvad muuhulgas tegevused, mida tehakse parendamise eesmärgil. Kinnisvarahoolduse hulka arvestatakse ka arvestite näitude võtmine ja edastamine; katuste, akende, välisuste, küttesüsteemi, veevarustuse, kanalisatsioonisüsteemide, elektrisüsteemide, valgustite ja fassaadide hooldus. (Olema OÜ, s.a)

Neljandana on KMS-is välja toodud kinnisasjaga seotud teenusena kinnisasja võõrandamiseks osutatav teenus. Võõrandamine on õigustoiming, millega üks isik annab oma vara tasu eest või tasuta teisele isikule. Võõrandamiseks osutatav teenus hõlmab sisuliselt maaklerite ja ekspertide poolt teostatavaid teenuseid, milleks peamiselt on müügi vahendamine, kinnisvara väärtuse hindamine, müügitehingu ettevalmistamine ja nõustamisteenused. (Ossa, 2005) Võõrandamise puhul on seotud teenusteks kinnisasja müügiks ettevalmistamine. Näiteks maaklerite poolt kinnisasja hindamine ning reaalse müügitehingu läbiviimine.

Viiendaks punktiks on ehituse ettevalmistamiseks osutatav teenus. Ettevalmistamine on abinõu, mis loob eeldused millegi toimumiseks ehk ettevalmistustöö. Seega peavad ehituse ettevalmistamiseks olevad teenused looma eeldused reaalse ehitustöö toimumiseks. Ehituse ettevalmistavaks tegevuseks võib lugeda detail- või üldplaneeringu tegemist. Ehitusseadustiku alusel peab enne ehitamise alustamist ehitamise aluseks oleva ehitusprojekti nõuetele vastavust kontrollima ehitusprojekti koostajast sõltumatu pädev isik. Isik on pädev, kui tal on töö eripärale vastav kvalifikatsioon. Eelmainitud isik peab koostama ekspertiisi, kui kavandatav ehitus on ehitustehniliselt keerukas või muul põhjusel suurema ohupotentsiaaliga. Ekspertiis tuleb koostada ka, kui ehitusjärelvalvet tegeval asutusel on põhjendatud kahtlus ehitusprojekti nõuetele vastavuses, näiteks kui ehitusprojekti ei ole koostanud kvalifikatsiooninõuetele vastav isik. (Ehitusseadustik, 2015) Seega võib pädeva isiku poolt ekspertiiside koostamist ning sellega seonduvaid tegevusi pidada ehituse ettevalmistavaks tegevuseks.

Kuuenda punktina on välja toodud korraldamiseks osutatav teenus. Analüüsidest korraldamiseks osutava teenuse definitsiooni selgus et korraldamise mõiste kohta puuduvad definitsioonid või selgitused. See tähendab seda, et Eestis on korraldamiseks osutatav teenus defineerimata.

Seitsmenda punktina on KMS-is kinnisasjaga seotud teenusena välja toodud majutusteenus. Turismiseaduse § 17 lg 2 kohaselt on majutusteenus ööbimisvõimaluse ja sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük. Majutusettevõtete põhilised liigid on hotell, motell, külalistemaja, hostel, puhkeküla ja -laager, puhkemaja, külaliskorter ja kodumajutus. Majutusteenuse pakkumist ning kinnisasja üürile andmist peaksime eristama maksustamise erisuste tõttu. Turismiseaduses on välja toodud punktid, mida ei peeta majutusteenuseks. Näiteks ei peeta majutusteenuseks majutamist, mille puhul sõlmitakse eluruumi üürileping. Küll aga on sama punkti alusel majutusteenus majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürimine tähtajaga kuni kolm kuud. Ehk siis siit tuleb ajaline mõõde kuni kolm kuud. (Elling, 2015b)

Majutusteenuse puhul on turismiseaduses välja toodud ka punktid, mida ei loeta majutusteenuseks. Majutusteenus ei ole ettevõtja poolt temale kuuluva vara arvel temaga töö- või teenistussuhtes olevate inimeste majutamine. Kui majutuse puhul sõlmitakse eluruumi üürileping, siis ei ole selline majutamine majutusteenus. Õppeasutuses õppivate või töötavate isikute majutamine õppeasutuse poolt ning majutamine reisijateveoteenust

pakkuvast transpordivahendis ei ole majutusteenused. Samuti ei kuulu majutusteenuse alla erakordsetes tingimustes ööbimise võimaldamine elamuse saamise eesmärgil, näiteks ööbimine vabas looduses, onnis või parvel. (Turismiseadus, 2000)

Üürilepingu ja rendilepingu eristamine ei sõltu lepingu pealkirjast, vaid lepingu sisust ja poolte tegelikust tahtest. Vaidluse korral kahe kasutuslepingu eristamisel tuleb seega hinnata, missugune oli poolte tahe lepingu sõlmimisel. Kui poolte tahe lepingu sõlmimisel oli suunatud sellele, et asja kasutaja hakkab asja selle korrapärase majandamise reeglite järgi majandama ja omandab asja viljad, on vaatamata lepingu pealkirjale sõlmitud rendileping. Kui poolte tahe oli lepingu sõlmimisel, et viljad kuuluksid asja kasutusse andjale, on tegemist üürilepinguga. Oluline on seejuures tähele panna, et teatud juhtudel tekib ka üürnikul õigus asja viljadele. Näiteks võimaldab VÕS asja allkasutusse, eelkõige allüürile anda. Seega tuleb lepingute piiritlemisel hinnata, kas üheks lepingupoolte põhieesmärgiks lepingu sõlmimisel oli asja kasutusse andmine asja viljade omandamise eesmärgil või oli asja kasutusse saamise eesmärgiks põhiliselt siiski asja kasutamise võimaluse saamine. (Ulst, 2005)

Soomes on vastavalt käibemaksuseadusele kinnisasja määratletud maana, hoonetena ja nende küljes olevate püsivate ehitistena või nende osana. Lisaks on eraldi välja toodud, et masinad, seadmed ja muu varustus, mida kasutatakse kinnisasjade hooldamiseks ei kuulu kinnisasja definitsiooni alla. (Arvonlisäverolaki, 2009) Soome kinnisasja definitsioon on sarnane Eesti kinnisasja definitsioonile. Erisusena võib välja tuua selle, et Soome käibemaksuseaduses on eraldi punktina välja toodud need osad, mida ei käsitleta kinnisasjana. Selline käsitlus on positiivne, sest välistab igasuguse segaduse ning lisaküsimuste tekkimise. Nagu ka Eestis on Soomes kinnisasjaga seotud teenuste puhul käibe tekkimise kohaks kinnisasja asukoht. See reegel kehtib kõikidele kinnisasjaga otseselt seotud teenustele.

Kinnisasjadega seotud teenused on Soomes samuti välja toodud käibemaksuseaduses. Käibemaksuseadus annab loetelu kinnisasjaga seotud teenustest, milleks on:

1. Ehitus-, remondi-, projekteerimis- ning inseneriteenused.
2. Tehnilise hoolduse-, koristuse-, järelevalve-, raamatupidamise- ning muud administratiivteenused.
3. Järelevalve- ja turvateenused.

4. Kinnisvaramaaklerite ja ekspertide teenused.
5. Reklaamiteenused.
6. Kinnisasjade rent ja majutusteenused.

Eelneval esitatud informatsioonist võib järeldada, et Euroopa Liit on kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste defineerimiseks ette andnud palju laiemad ettekirjutused. Siseriiklikult on riikidel antud mõistete jaoks palju lühemad ja konkreetsemad definitsioonid. Samas on siseriiklikud definitsioonid tihti mitmeti mõistetavad või vajavad lisainformatsiooni otsimist. Näiteks Eestis defineerib TsÜS kinnisasja kui maatükki koos selle oluliste osadega. Maatüki olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili jmt. Eelnevalt mainitud Nõukogu rakendusmääruse üheks kinnisasja määratluseks on mis tahes osa, seade või masin, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada. Sellest seletusest võib välja lugeda, et ka püsivalt paigaldatud seadmed ja masinad on kinnisasjad. Samas Eesti TsÜS-ist sellist järeldust ei saa teha, sest Eestis ei ole otseselt masinate ja seadmete liigitamist kinnisasjadeks defineeritud. Soome seadustes on jällegi välja toodud, et kinnisasjade hooldamiseks kasutatavad masinad ja seadmed ja kuulu kinnisasja definitsiooni alla.

Eesti ja Soome seadusi analüüsid selgus, et vaid Soome seadustes on välja toodud nimekiri nendest osadest, mida ei peeta kinnisasjadeks. Taoline käsitlus Eesti seadustes puudub. Sellise nimekirja puudumine võib tekitada raskusi defineerimises. Seega võiks Eesti käibemaksuseaduses olla välja toodud ülevaatlik nimekiri asjadest, mida ei peeta kinnisasjadeks. Taoline käsitlus aitaks Eesti seadustes leiduvat üsna laialivalguvat kinnisasja definitsiooni paremini piiritleda ja mõista. Nagu ka Eestis puudub Soome käibemaksuseaduses loetelu kinnisasjaga mitteseotud teenustest. Samas on Soome Maksuameti kodulehel välja toodud näitlik nimekiri kinnisasjaga mitteseotud teenustest. Seega saab siiski kinnisasjaga mitteseotud teenuste kohta infot ka usaldusväärsest allikast.

KOKKUVÕTE

Kinnisasjadega seotud tehingud muutuvad tänapäeval üha populaarsemaks ning hinnalisemaks. Seda nii siseriiklikult kui ka riikidevaheliselt. Oluline on mõistete defineerimine ning raamistiku seadmine. Seega on kinnisasjaga seotud teenuseid defineerimiseta ka keeruline maksustada.

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et alates 1. jaanuarist 2017 hakkas kehtima Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013, millega muudeti rakendusmäärust nr 282/2011. Rakendusmäärusega sõnastati konkreetsete definitsioonid kinnisasjaga seotud teenuste osas.

Lõputöö uudsus seisnes selles, et varem ei ole Eestis teadustöodes võrreldud Eesti ja Euroopa Liidu riikide erinevaid käsitlusi kinnisasjadega seotud teenuste defineerimise osas. Samuti ei ole võrreldud eri riikide maksustamispõhimõtteid kinnisasjaga seotud teenuste osas.

Lõputöös käsitletud probleem seisnes selles, et kinnisasjaga seotud teenuseid on vastavalt seadusele raske tõlgendada ning rakendada. Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013 sõnastab konkreetsete teenused, mis on kinnisasjaga mitteseotud. Eesti seadustes taoline käsitlus puudub.

Lõputöö eesmärgiks oli võrdlevalt analüüsida kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste definitsioone Euroopa Liidus.

Selleks, et töö eesmärgi saavutada oli esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade kinnisasja mõistest. KMS viitab kinnisasja defineerimisel TsÜS-ile. TsÜS-i käsitluses on kinnisasi maapinna piiritletud osa ehk maatükki. KMS annab kinnisasjast palju laiema ülevaate. KMS-i tähenduses on kinnisasjad lisaks TsÜS-is nimetatule ka hoonestusõigus ja tehnovõrk või- rajatis; ehitis; korteriomand ja korterihoonestusõigus. Käibemaksudirektiiv käsitleb kinnisasja, kui maapinna ning maapinna all asuvat mis tahes piiritletud maatükki, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse. Eesti KMS-i ja Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksudirektiivi käsitlused kinnisasja osas on sarnased. Erisusena võib välja tuua selle, et Eesti KMS-is on kinnisasja mõiste

defineeritud laiemalt, mis aitab paremini kasutajal paremini seadust mõista. Käibemaksudirektiivis on rõhutatud sellele, kui oluline on, et kõik liikmesriigid kasutaksid kinnisasja mõistet ühetaoliselt. Kinnisasja mõiste ühetaoline defineerimine ning sellest arusaamine tagab kinnisasjaga seotud teenuste puhul ühtsema maksustamise

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade kinnisasja käibemaksuga maksustamisest. Kinnisasja käive on üldjuhul maksuvaba, mida võib teatud tingimustel vabatahtlikult käibemaksuga maksustada. KMS ette nähtud ka juhud, kui kinnisasi peab olema sundkorras maksustatud. Käibemaksuseaduse alusel ei maksustata käibemaksuga kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist. Seega on oluline defineerida üürile andmise, rentimise ja kasutusvalduse mõisted. Majutusteenuse puhul ei sõlmita eluruumi üürilepingut. Samas on majutusteenus majutustevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürimine tähtajaga kuni kolm kuud. Seega on oluline jälgida kolme kuulist tähtaega. Sellest võib järeldada, et nii kaua kui ei ole sõlmitud üürilepingut ja majutamine ei kesta üle kolme kuu, võib maksumaksja korteri kasutuse külalistele majutusena müüa ja lisada arvele 9% käibemaksu.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste mõiste defineerimisest Euroopa Liidus. Selleks anti ülevaade Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärusest nr 1042/2013, millega muudeti rakendusmäärust nr 282/2011. Määrusega anti välja nimekiri kinnisasjadega seotud teenustest ning ka nimekiri kinnisasjaga mitteseotud teenustest. Kuigi määruses olev nimekiri ei ole lõplik, annab see hea ülevaate kinnisasjadega seotud teenustest. Kinnisasjaga seotud teenuste puhul tuleb Euroopa Liidu Nõukogu määruse alusel jälgida kinnisasja ja teenuse vahelist piisavat otsest seost. Samuti on piisava otsese seose tuvastamiseks välja antud 3-punktiline kontrollsüsteem. Taolise süsteemi rakendamisest oleks kindlasti kasu ka Eestis. Lihtsa välistamise ja kinnitamise meetodiga on võimalik koheselt selgeks saada, kas teenust on õige liigitada kinnisasjaga seotuks. Analüüsi tulemusel pakuti välja KMS-i täiendamise ettepanek. Ettepaneku kohaselt tuleb KMS-i juurde lisada kriteeriumid, mille alusel saab teenuse liigitada kinnisasjaga seotuks. Samuti tuleb KMS-i lisada loetelu kinnisasjaga mitteseotud teenustest.

Neljandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade kinnisasjaga seotud teenuste defineerimisest Eestis ja Soomes. Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmääruses on mittetäielikud nimekirjad kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenustest. Euroopa Liidu

poolt on kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste defineerimiseks ette antud palju laiemad ettekirjutused. Siseriiklikult on riikidel antud mõistete jaoks palju lühemad ja konkreetsemad definitsioonid. Erinevalt Eestist on Soome käibemaksuseaduses välja toodud kinnisasjaga mitteseotud teenuste nimekiri. Samuti on Soome Maksuameti leheküljel välja toodud nimekiri kinnisasjaga mitteseotud teenustes. Seega on võimalik teenuste liigitamisel toetuda usaldusväärsele allikale.

Lõputöö eesmärk täideti. Autor analüüsis võrdlevalt kinnisasja ja kinnisasjaga seotud teenuste definitsioone Euroopa Liidus.

SUMMARY

Issues related to immovable property have become more and more popular in the coming years. In our growing society, the purchasing and selling immovable property and all transactions related to immovable property have become one of the most common investment opportunity. More people are buying immovable property for renovation or construction. The acquisition of immovable property has also become popular among foreigners in Estonia. This is the reason why all definitions connected to immovable property and services connected with immovable property should be defined clearly.

The title of the diploma thesis was „Services connected to immovable property in Estonia and European Union“. The thesis has been prepared in Estonian and consists of 38 pages. 30 cited sources have been used in the thesis.

The thesis was actual, because from the on 1 January 2017 came into force the European Union Council Implementing Regulation No 1042/2013, amending the Implementing Regulation No 282/2011. This implementing regulation formulated specific definitions related to immovable services.

The novelty of this thesis lied in the fact that the different approaches related to immovable property in Estonia and in the European Union have not been previously studied in Academics research work.

The problem of the thesis was that it is hard to define the services connected to immovable property and the services which should not be defined as services connected to immovable property. The EU-s regulation formulated a list of examples of services that are connected to immovable property and a list of services that are not connected to immovable property. In Estonian law, such treatment is lacking.

The aim of the thesis was to analyze the definitions of services related to immovable property in the countries of the European Union.

Four research tasks are set for achieving the aim of the thesis:

1. To give an overview of the concept of immovable property.

2. To give an overview of the immovable property subject to VAT.
3. To give an overview of the immovable property and services connected to immovable property as it is defined in the European Union.
4. To give an overview of the definition of services connected to immovable property in Estonia and Finland.

The EU's regulation sets clear limits to define the concept of services connected to immovable property. It also outlines specific points by services that should not be regarded as immovable property. This approach makes the defining easier. In Estonian laws, such approach is lacking. It would be recommended by the author of the thesis, that in the Estonian VAT law there should also be an inconclusive list of services that are not connected to immovable property. Such list would make the definition much easier and would prevent tax risks.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Arvonlisäverolaki (2009) Valtiovarainministeriö.

Asjaõigusseadus (2002).

Asjaõigusseaduse rakendamise seadus (2017) Riigi Teataja.

Council directive 2008/8/EC (2008) Official Journal of the European Union.

Ehitusseadustik (2015) Riigikogu.

Elling, T., 2015a. *Raamatupidaja*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/08/18/kinnisasja-maksustamine-on-seadustes-kinni> [Kasutatud 11 aprill 2016].

Elling, T., 2015b. *Raamatupidaja*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/08/12/majutada-voi-rentida--selles-on-maksukusimus> [Kasutatud 19 aprill 2016].

Elling, T., 2015c. *Kinnisvarauudised.ee*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.kinnisvarauudised.ee/arvamused/2015/12/09/mis-on-renditulu> [Kasutatud 26 aprill 2016].

Euroopa Liidu Teataja, 2006. *EUR-Lex*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?uri=celex:32006L0112> [Kasutatud 11 aprill 2016].

Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ (2006) EUR-Lex.

European Commission, 2015. *Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017*, s.l.: European Union.

Heger Rudi GmbH v Finanzamt Graz-Stadt (2006) InfoCuria - Case-law of the Court of Justice.

Käibemaksuseadus (2013).

Kohtujuristi ettepanek, Juliane Kokott (2004) InfoCuria - Case-law of the Court of Justice.

Kornak, A., 2013. *KINNISASJADEGA SEOTUD TEENUSTE MAKSUSTAMINE*, Tallinn: Tallinna Majanduskool.

Korteriomandiseadus (2000) Riigikogu.

Krupp, H., 2008. *KV.EE*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://kinnisvaraportaalkv-ee.postimees.ee/?act=article.view&article_id=3690 [Kasutatud 13 aprill 2016].

Kurm, M., 2015. *Sinihobu OÜ*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.sinihobu.ee/blogi/kinnisasja-maksustamine> [Kasutatud 4 mai 2017].

Maa-ameti kinnisvara hindamise osakond, 2016. *Maa-amet*. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://www.maaamet.ee/data/files/Eesti_kinnisvaraturg_2016_\(1\).pdf?t=20170201162604](http://www.maaamet.ee/data/files/Eesti_kinnisvaraturg_2016_(1).pdf?t=20170201162604) [Kasutatud 6 aprill 2017].

Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013 (2013) Euroopa Liidu Teataja.

Olema OÜ, s.a. *Olema OÜ*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.olema.ee/et/kinnisvarahooldus/> [Kasutatud 19 aprill 2016].

Ossa, A., 2005. *Eesti Maksumaksjate Liit*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=169> [Kasutatud 11 aprill 2016].

Puri, T., 2013. Hoonestusõigus. Peaaegu kinnisomand, aga siiski piiratud asjaõigus. *Juridica*, Issue VII, pp. 494-501.

KÄIBEMAKSUSEADUS Rahandusministeeriumi kommentaaridega Seisuga 1. jaanuar 2015. *Rahandusministeerium*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.fin.ee/public/pressiteated/KMS_kommentaaris_seis_01_01_2015_ules.pdf [Kasutatud 5 mai 2017].

Tiivel, R., 2003. *Asjaõigus. Loengukonspekt*. Tallinn: Kirjastus Juura.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus (2015).

Turismiseadus (2000) Riigikogu.

Ulst, J., 2005. *Eesti Maksumaksjate Liit*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=168> [Kasutatud 26 aprill 2016].

Uus Maa Kinnisvarabüroo, s.a. *Uus Maa Kinnisvarabüroo*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://kagu.uusmaa.ee/ida7a/kinnisvara-hindamisest.html> [Kasutatud 19 aprill 2016].

Vutt, A., 1993. Hoonestusõigus. *Juridica*, Issue IV, lk. 86-86.

KÄIBEMAKSUSEADUSE MUUTMISE SEADUS

§ 1 Käibemaksuseaduses (RT 2003, 82, 554; 24, 12, 2016) tehakse järgmised muudatused:

1) paragrahvi 10 lõiget 2 täiendatakse punktiga 1¹ järgmises sõnastuses:

1¹) teenus on kinnisasjaga seotud kui teenusel on otsene seos kinnisasjaga; on tuletatud kinnisasjast ja kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning kinnisasi on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline; kui teenus põhjustab kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutumise.

2) paragrahvi 10 lõiget 2 täiendatakse punktiga 1² järgmises sõnastuses:

1²) Kinnisasjaga seotud teenuseks ei loeta projekteerimist, kui projekt pole seotud konkreetse kinnisasjaga; kauba hoiustamisteenust; reklaamiteenust; majutusteenuse vahendamist; messi või näitusekoha pakkumist; kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemist ja lepingutega seotud õigusteenuseid.