

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Juta Kukkur

**KINNISASJA RENDI KÄIBEMAKSUGA
MAKSUSTAMINE**

Lõputöö

Juhendaja:
Tõnis Elling, mag. iur

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamine</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: <i>VAT on the Renting of Immovable Property</i></p> <p>Lühikokkuvõte: Lõputöö on kirjutatud eesti keeles, eesti- ja inglisekeelse kokkuvõttega. Töö koosneb 44 leheküljest. Autor kasutas lõputöö koostamisel 28 eesti- ja inglise keelset allikat. Töös on 3 lisa. Küsitlused: Aivar Haava, Sirje Pulk ja Ain Ulmre</p> <p>Lõputöös käsitletav probleem seisneb sellest, et käibemaksuseaduse sõnastus kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamisel on liiga lakooniline ja selle sätte grammatiline tõlgendamine annab võimaluse tehinguid maksustada juriidilise vormi järgi, mitte majandusliku sisu järgi, mis aga ei ole käibemaksu põhimõttega kooskõlas.</p> <p>Lõputöö eesmärk on analüüsida kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamise praktikat Euroopa Liidus.</p> <p>Probleemi lahendamiseks ja eesmärgi saavutamiseks on püstitatud neli uurimisülesannet, milledele leiti vastused järgmise nelja uurimisülesande kaudu: Anda ülevaade kinnisasja mõistest. Anda ülevaade kinnisasja rendi, üüri ja kasutusvalduse mõistest; Analüüsida kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamist Eestis ja Euroopa Liidu liikmesriikides; tuginedes analüüsile teha ettepanekud, kuidas muuta käibemaksuseaduse sõnastust kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamisel.</p>	
Lisad: Küsitlus	
Võtmesõnad: käibemaks, kinnisasi, rent, üür, kasutusvaldus, maksustamine (<i>link eesti märksõnastikule</i>)	
Võõrkeelsed võtmesõnad: value-added tax, immovable property, rental, rent, usufruct rights, taxation	
Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava 2015-2017	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Juta Kukkur</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:	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KINNISASJA RENT, ÜÜR JA KASUTUSVALDUS.....	7
1.1 Kinnisasja mõiste	7
1.2 Rendi, üüri ja kasutusvalduse mõiste	12
2. KINNISASJA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE.....	19
2.1 Kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamine Eestis	19
2.2 Kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus	25
KOKKUVÕTE.....	30
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	39
LISAD.....	43
Lisa 1. Küsitlus Ain Ulmre	43
Lisa 2. Küsitlus Aivar Haava	43
Lisa 3. Küsitlus Sirje Pulk.....	45

SISSEJUHATUS

Käibemaks on olnud pikka ajaloo vältel üheks tähtsamaks riigi tuluallikaks, mis tuli kasutusse veel enne Euroopa Liidu Ühenduse asutamist. Käibemaksu arengule oli andnud olulise tõuke Euroopa ühinemise protsess. Esimesena kehtestati käibemaks Prantsusmaal, aastal 1954. Tänapäeva majanduses maksustatakse käibemaksuga peaaegu kõiki majandustehinguid, milleks võivad olla ettevõtluse käigus müüdavad kaubad ja teenused. Samuti ka kinnisasjadega seotud majandustehingu muuhulgas kinnisasjade üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine, mis on reeglina maksuvaba käive, kuid mida saab ka vabatahtlikult maksustada, sellest eelnevalt maksuhaldurit kirjalikult teavitades.

Lõputöö teemavaliku põhjuseks on asjaolu, et maksumaksjate ja maksuhalduri seisukoht eluruumi võimaliku maksustamise osas ei lange kokku. Maksumaksjad on seisukohal, et eluruumide käibemaksuga maksustamisel tuleks lähtuda tehingu majanduslikust sisust, mitte aga lepingulisest vormist. Maksuhaldur on seisukohal, et kinnisasjade tehingute puhul tuleb lähtuda eelkõige käibemaksuseaduse sätetest, mis ei luba kinnisasja eluruumide müügi- ja renditehingute puhul arvele käibemaksu lisada.

Teema on aktuaalne põhjusel, et mõni aeg tagasi oli ilmunud kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamise teemaline Riigikohtu otsus, mis muutis oluliselt senist arusaama seaduse tõlgendamisel. Samuti kinnisasjadega seotud teenuste maksustamine võib tekitada hulgaliselt arusaamatusi, mis võivad põhjustada ebatäpsusi kinnisasjatehingute maksustamisel. Kuna paljudel juhtudel ei ole kinnisasjaga seotud majandustehingu pooltel teada, kuidas tuleks kinnisasjaga seotud tehinguid maksustada.

Töö on uudne põhjusel, et kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamist ei ole varem Sisekaitseakadeemia teadustöodes uuritud. Kinnisasja käibemaksuga maksustamise kohta on palju artikleid ja teaduslikku kirjandust, kuid üksnes kinnisasja rendile andmise käibemaksuga maksustamise temaatikat puudutavaid teadustöid ei ole.

Lõputöö probleem on selles, et käibemaksuseaduse sõnastus kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamisel on liiga lakooniline ja selle sätte grammatiline tõlgendamine annab võimaluse tehinguid maksustada juriidilise vormi, mitte majandusliku sisu järgi. See ei ole aga käibemaksu põhimõttega kooskõlas. Tänapäeva

maksuõiguses on tunnustatud niinimetatud majanduslik tõlgendamise reegel, mis tähendab, et maksustamise objektis olevate majandustehingute tõlgendamisel tuleb lähtuda eelkõige tehingute majanduslikust sisust, mitte lepingulisest vormist. Selle pärast, et suurem osa maksude objektiks ei ole mitte õigussuhted, vaid majanduslikud sooritused, mis tavaliselt tekkivad lepingute täitmisel.

Lõputöö eesmärk on analüüsida kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamise praktikat Euroopa Liidus.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitati järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade kinnisasja mõistest.
2. Anda ülevaade kinnisasja rendi, üüri ja kasutusvalduse mõistest.
3. Analüüsida kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamist Eestis.
4. Analüüsida kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.

Töö koostamisel kasutatakse teoreetilist uurimust, kvalitatiivset ja kvantitatiivset meetodit, mille andmekogumise meetodina kasutatakse käibemaksu puudutavat erialakirjandust, kohtulahendite analüüsi, õigusakte ning statistilisi andmeid rahandusministeeriumi leheküljelt. Samuti küsitletakse maksuspetsialiste ning küsitluste tulemuste tõlgendamisel kasutatakse asertoorilist ehk konstateerivat meetodit. Seaduste ja direktiivide tõlgendamisel kasutatakse otsest grammatilist tõlgendamist.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alampeatükiks. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse teoreetiline ülevaade kinnisasja mõiste erinevatest seaduse sätetest. Teises alapeatükis antakse teoreetiline ülevaade kinnisasja rendile, üürile ning kasutusvaldusesse andmise mõistetest. Teises peatükis analüüsitakse kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamist Eestis ning teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.

Lõputöös kasutatakse allikatena eesti keelset erialakirjandust, õigusakte, maksukorraldusseadust, asjaõigusseadust, tsiviilseadustiku üldosa seadust, võlaõigusseadust, käibemaksuseadust ja käibemaksuseadusedirektiivi. Samuti kasutatakse rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommenteeritud väljaannet, eesti keelseid artikleid ning Riigikohtu ja Euroopa Kohtu lahendeid. Lisaks kasutatakse

lõputöös autori koostatud küsimustiku maksuspetsialistide arvamustega ja seisukohtadega.

1. KINNISASJA RENT, ÜÜR JA KASUTUSVALDUS

1.1 Kinnisasja mõiste

Selleks, et uurida kinnisasja käibemaksuga maksustamise teematikat, tuleb kõigepealt uurida käibemaksuregulatsioonis kinnisasja mõiste materiaalsel tähendust ja alles siis uurida kinnisasja käibemaksuga maksustamise sätteid.

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

Eestis reguleerib kinnisasja mõiste tsiviilseaduse üldosa seadus, mis annab ammendava loetelu asjadest ja õigustest, mida käsitletakse kinnisasjana. Samuti hoonestusõiguse ja tehnovõrku või rajatist asjaõigusseaduse tähenduses. Ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse tähenduses ning korteriomandit ja korteri hoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. (Käibemaksuga maksustamise juhend, 2015, lk 15)

Kinnisasi on tsiviilseadustiku üldosa tähenduse § 50 lg 1 kohaselt maapinna piiritletud osa (maatükk), mis ei saa olla asi ja selle olulised osad eri isikute omandis, mis tähendab, et maatüki olulised osad, milleks on maatükiga püsivalt ühendatud asjad, nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili, on maa omaniku omandis ja liiguvad käibes koos maaga. Kui aga asjaõigus lõpeb, muutub maatükile jäänud ehitist maatüki oluliseks osaks. (Käibemaksuga maksustamise juhend, 2015, lk 15)

Asjaõiguseseaduse kohaselt on hoonestusõigus võõrandatav ja pärandatav tähtajaline õigus omada kinnisasja sellega püsivalt ühendatud ehitist (hoonet või rajatist), mis on välja toodud asjaõigusseaduse 6. osas "Hoonestusõigus" erand tuleneb üldisest kinnisasjaõiguse reeglist, mille kohaselt maaga püsivalt seotud ehitist on maatüki oluline osa ja maaomaniku omand. Kokkuvõtvalt öeldes on hoonestusõiguse puhul tegemist maatüki koormatise, mille kohaselt isikul, kes ei ole maa omanik, on võimalus omada kinnisasjal sellega püsivalt ühendatud ehitist. Samuti mahuvad kehtivas õiguses rajatiste mõiste alla tänavad, maanteed, raudteed; maavarade ja maaainese kaevandamisega seotud

kaeveõõned; allmaa, kaeveõõnte abil rajatud ehitised; veehoidlad, tammid ja lüüsid. Tehnorajatise all mõeldakse üldmõistena eelkõige elektri- ja sideliine, gaasi,- soojuse- ja veetrasse. (Käibemaksuga maksustamise juhend, 2015, lk 15)

Hoonestusõigus on tsiviilõiguslikult kinnisasja koormatis, mida käibemaksuseaduses võrdsustatakse kinnisasja mõistega. Vastavalt asjaõiguseaduse § 241 lg-le 1 on hoonestusõigus teisele isiku kasuks tähtajaline õigus omada kinnisasjal sellega püsivalt ühendatud ehitist. Selle lõigu kohaselt ulatub hoonestusõigus lisaks ehitisalusele maale ka kinnisasja osale, mis on vajalik ehitise kasutamiseks, seejuures ei või see piirduda ehitise ühe osaga nagu korrus. Ehitis, mis on hoonestusõiguse alusel ehitatud või oli selle seadmisel olemas ja mille hoonestusõigus laieneb, on hoonestusõiguse oluline osa, Eelduseks kohaldatakse hoonestusõigusele kinnisasja sätteid, kuid see ei ole kinnisasja koormava piiratud asjaõigusena kunagi ise kinnisasi. Asjaolu, et hoonestusõigusele kohaldatakse kinnisasja sätteid, ei muuda piiratud asjaõigust veel tsiviilkäibes kinnisajaks. Hoonestusõiguse sellise määratluse otstarve on maaga püsivalt ühendatud ehitise käivet hoida lahust maatükist. Seega on hoonestusõigus piiratud asjaõigusena maatüki koormatis, mis on käibemaksuseaduse tähenduses võrdsustatud kinnisajaga. Eelnimetatud põhimõtte kohaselt on kinnisajaks ka korterihoonestusõigus. (Nukka, 2013)

Ehitis kui vallaasi asjaõiguse seaduse rakendamise seaduse tähenduses ei ole kinnisasja oluliseks osaks võõrale maale asjaõiguse alusel püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitis, samuti maaga mööduvaks otstarbeks ühendatud asi. Maaga mööduvaks otstarbeks ühendatud asjad, sealhulgas ühest kohast teise paigaldatavad ehitised, mis ei ole maa oluliseks osaks liiguvad tsiviilkäibes vallasasjadena. Vallasomand tekib eelkõige asja valduse üleandmisega omandajale. Seega i ole kuni maa kandmiseni kinnisturaamatusse, ei ole sellel paiknevad õiguslikul alusel püstitatud ehitised maa oluline osa. Riigi omandisse jäetud maal ja munitsipaalomandisse antud maal asuv riigile või kohalikule omavalitsusüksusele kuulu ehitis muutub maa oluliseks osaks maa riigi maakatastris registreerimisega. (Käibemaksuga maksustamise juhend, 2015, lk 16)

Korteriomand ja korteri hoonestusõigus korteriomandiseaduse tähenduses on omand ehitise reaaloa üle, millega on ühendatud mõtteline osa kaasomandis, mille juurde reaaloa kuulub (Korteriomandiseadus § 1 lg 1). Korterihoonestusõiguse esemeks on

ehitise piiritletud eluruumid või mitteeluruumid ning nende ruumide juurde kuuluvad hooneosad, mida on võimalik eraldi kasutada ning millega on ühendatud mõtteline osa hoonestusõigusest, mille juurde korter kuulub. See sätte tuleneb korteriomandiseaduse §-st 1 ja § 24 lg-st 3. (Käibemaksuga maksustamise juhend, 2015, lk 16)

Käibemaksuseaduses on kinnisasja mõiste välja toodud laiemas aspektis. Käibemaksuseaduse tähenduses on kinnisasi lisaks tsiviilseadustiku üldosa seaduses nimetatule hoonestusõigus ja tehnovõrk või -rajatis; ehitis kui vallasasi, see tähendab ehitis, mis ei ole veel kantud kinnisturaamatusse; korteriomand ning korterihoonestusõigus. (Käibemaksuseadus, 2015)

Käibemaksuseaduse § 2 lg 3 kohaselt on kinnisasi kui vallasasi asjaõiguseaduse rakendamise seaduse tähenduses. Mis on oluline selle poolest, et kinnisasja käive on üldjuhul maksuvaba, mis võib endaga kaasa tuua paratamatult käibemaksu kumulatsiooni, mis rikub käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõtet. (Elling, 2016)

Kinnisasja mõiste materiaalne tähendus tuleneb tsiviilseaduse üldosa seadusest, kus kinnisasja mõiste on väljatoodud kitsas tähenduses. Tsiviilseaduse üldosa tähenduses on kinnisasi maapinna piiritletud maatükk. Käibemaksuseaduse tähenduses on kinnisasi kui vallasasi, mille rakendus tuleneb asjaõiguseaduse tähendusest. Kinnisasjana käsitatakse kinnisasjana tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõiguseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõiguseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandi ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. Asjaõiguseadus aga reguleerib kinnisasjaga tehtavaid toiminguid. Seega tuleb käibemaksuseadust ja tsiviilseadustiku üldosa seadust tõlgendada koosmõjus, see tähendab käibemaksu kohaselt on kinnisasi maatükk tsiviilseaduse üldosaseaduse tähenduses ja käibemaksuseaduses on sätestatud muud asjaolud ja õigused.

Kui võrrelda kinnisasja mõistet Eesti käibemaksuseaduse ja Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi kontekstis, on käibemaksudirektiivi tähenduses mõistele “kinnisasi” riigisisese õiguskorrad omistanud erinevad tähendused.

Erinevalt Eestis kehtivast käibemaksuseadusest ei ole käibemaksudirektiivis eraldi kinnisasja mõistet defineeritud. Sellest tulenevalt on oluline rolli siinkohal kohtupraktika,

mis on kinnisasja mõiste tõlgendamisel seadnud pretsedendilased ehk nõuetekohased piirid. Käibemaksudirektiivi tähenduses tuleb kinnisasjana mõisa üldiselt maad ja sellega püsivas ühenduses olevat ehitist. (Andersen, 1997, lk 3-4)

Käibemaksudirektiivis on kinnisasja mõistel iseseisev tähendus, mille kontekstist tuleb sellele anda Euroopa Liidu õigusega kooskõlas oleva definitsiooni. Seega olenemata Eesti õiguse määratlusest, tuleb mõistele “kinnisasi” anda käibemaksudirektiivile vastav materiaalne sisu, mis vastab käibemaksuseaduse põhimõtetele ja eesmärgile. (Nukka, 2013, lk 40)

Samuti võib käibemaksuseaduse mõttes olla kinnisasi ka piiritletud vee ala. Sadamas asuvad kaiäärsed kohad, mis on selgelt eraldatud sadamabasseinist vaiade ja maa peal paiknevad paadi hoiukohad. Kinnisasjaks võib samuti olla ka vee peal asuv veesõiduk, kui see on juba aastaid samas kohas kinnitatud ning seda ei ole liigutatud. Samuti võib üheks kinnisasja näitajaks olla asjaolu, kus asi, mis on ühendatud üldvee- ja elektrivõrguga ning kui sellel on telefoniühendus ja kanalisatsioon, mis on iseloomulik teistele maatükiga püsivalt ühendatud asjadele. Kinnisasja tunnusele viitab ka see, et kinniseseme kasutusleping hõlmab asja juurde kuuluvat veeala ja maatükki. (Euroopa Liidu kohtuotsus C-532/11, 2012)

Veepinnast kõrgemale jääv maapinna osa, millele vastab vee peal asuva asja juurde kuuluv maatükk, on samuti kinnisasi. Kinnisasjana võib käsitleda jõepõhja, veealust ja piiritletud osa, mis jääb selle vee alla, kus paatelamu asub. Arvestades, et paat on maatüki osade külge kinnitatud, mis muudab paatelamu praktiliselt kogu selle koha kui terviku osaks tuleb arvestades ühtlasi lepingu sisuga, mille kohaselt kasutatakse paatelamut püsivalt ainult meelelahutuskohana ning tuleb arvestada asjaoluga, et see paatelamu on ühendatud erinevatesse kommunaalvõrkudesse. Sellisel juhul tuleb paatelamut ja selle kinnituskoha osadest koosnevat tervikut käibemaksudirektiivis nimetatud maksuvabastuse rakendamisel käsitada kinnisasjana. (Euroopa Liidu kohtuotsus C-532/11, 2012)

Lepingupoolte määratud kinnisasja kasutamise eesmärk ja kasutusotstarve, mille paatelamud määravad, ei oma käibemaksu kontekstis tähendust. Siinkohal on tähtis tegelik kasutusotstarve. Eespool välja toodud kinnisasja põhimõttest tulenevalt on

kinnisasja mõiste määratlemisel vaja arvestama ka kinnisasja otstarbega asjaomases tehingus. (Euroopa Liidu kohtuotsus C-532/11, 2012)

Lähtudes eeltoodust võib järeldada, et otstarbepärase kinnisasja kasutamise kriteerium aitab mõistet “kinnisasi” muuta piisavalt paindlikuks, mis võimaldab kohaneda igas olukorras ning sama asja all määratleda “kinnisasja” mõiste all ka asju, mis tsiviilseadustiku üldosa seaduses ei ole kinnisasjad. (Euroopa Liidu kohtuotsus C-11/07, 2008)

Teisaldatav ehitis võib olla käibemaksuseaduse tähenduse samuti kinnisasi, selle alaliseks kasutada andmise eesmärgil ja peale üürimisperioodi lõppemist, majad demonteeritakse ning viiakse üle teise asukohta. Kinnisasi ei pea tingimata olema vahetpidamata maatükiga ühenduses. Maksuvabastuse seisukohalt ei oma tähendust, kas kinnisasja üüritakse koos selle alloleva maatükiga või mitte. Piisab vaid sellest, et üüritehingu objekt oleks kinnisasi. Eelnimetatud põhimõttest lähtuvalt on selge, et kinnisasja mõistet ei saa võrdsustada tsiviilseadustiku üldosa seaduse kehtiva kinnisasja määratlusega. (Euroopa Liidu kohtuotsus C-315/00, 2003)

Kinnisasja mõiste piiritlemisel käibemaksuseaduse kontekstis on muuhulgas oluline arvestada, et see kinnisasi oleks selgelt määratletav geograafilise maa-alana. Kinnisasja üheks põhiliseks tunnuseks on seotus maapinna piiritletud osaga. Püsivalt piiritletud ala, isegi juhul, kui on see kaetud veega, võib olla määratletud kinnisasjana. (Nukka, 2013)

Kinnisasja mõistel on Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis omistatud tähendus, mis hõlmab asju, mis on seotud kohtkindlalt ühendatud piiritletud maapinna osaga, mille majanduslik kvalifikatsioon on mõeldud eelkõige maapinnaga statsionaarses ühenduses kasutamiseks kinnisasjale omase otstarbega. Ehk siis kinnisasja mõistele on antud tähendus, mis on seotud konkreetse maapinna osaga, mis on eelkõige kinni maatükiga. (Nukka, 2013)

Kui nüüd võrrelda kinnisasja mõistet Eesti ja Euroopa Liidu käibemaksuseaduse, võib järeldada, et kui Eesti õiguse kohaselt ei kvalifitseeru asi ehitiseks, siis pole tegemist ka kinnisasjaga.

Vastuseks uurimisülesandele on kinnisasi tsiviilseaduse üldosa seaduse tähenduses ehitis ning kinnisasja oluline osa, mille kohaselt on ehitise olulised osad asjad, millest see ehitis on ehitatud või mis on sellega püsivalt ühendatud ning mida ei saa eraldada maapinnalt asja kahjustamata. Käibemaksudirektiivi kohaselt käsitletakse kinnisasjana igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist, mis võimaldab "kinnisasja" mõiste muuta paindlikuks. Käibemaksudirektiivi järgi võib kinnisasja mõiste all kajastada ka asju, mis ei ole tsiviilseaduse üldosa seaduse tähenduses kinnisasi. Käibemaksuseaduses on kinnisasjana välja toodud maatükk koos oma oluliste osadega, hoonestusõigus ja tehnovõrk, ehitis kui vallasasi, korteriomand ning korterihoonestusõigus. Seda võib lugeda käibemaksuga maksustamisel täpselt loeteluks. Lühidalt on kinnisasi maa ja sellega alaliselt seotud ehitised (krunt ja sellel asuv maja), samuti on kinnisasi ka korteriomand (osa maast ja ehitisest).

1.2 Rendi, üüri ja kasutusvalduse mõiste

Kinnisasjaga seonduvate toimingute puhul tuleb analüüsida, kas tegemist on rendi,- üüri või kasutusvaldusega. Tulenevalt vara kasutusotstarbest ja sellest, kas on see suunatud käibemaksukohustuslasele või mitte, tuleb hinnata kinnisasjaga seonduvaid tegevusi käibemaksu aspektist. Mõeldes kinnisasja kasutamisele andmisele, on oluline teada, missuguse lepinguliigiga tegemist on ning millist lepingut kasutada, kuna teatud juhtudel võib lepinguline olemus mõjutada maksukohustust.

Üldjuhul võib vabatahtliku maksustamise reegli kohaselt kinnisasja või selle osa maksuvabalt üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmise tehingut vabatahtlikult maksustada 20 % käibemaksumääraga, kui tehingu objektiks ei ole eluruum. Eluruum on võlaõigusseaduse § 272 alusel elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks. Kui nüüd tehingu objektiks on eluruum on see maksuvaba. Maksustada võib äripindade renti ehk äriruumi, mis on võlaõigusseaduse § 272 alusel majandus- või kutsetegevuseks kasutatav ruum.

Üüri- ja rendilepingu õiguslik regulatsioon tuleneb võlaõigusseadusest. Kasutusvalduse lepingu regulatsioon tuleneb aga asjaõigusseadusest.

Võlaõigusseaduse alusel on kinnisasja rent ajutine kinnisasja kasutamise kokkulepe, mis on sõlmitud kahe osapoolle vahel rendilepinguga. Rendilepinguga kohustub rendileandja andma rentnikule kasutamiseks rendilepingu eseme ning võimaldama rentnikule rendilepingu esemest korrapärase majandamise reeglite järgi omandada saadavat vilja. (Võlaõigusseadus, 2016) Ehk siis rentnikul on õigus saada rendilepingu esemel kasvavaid vilju ning majandada neid vastavalt oma tahtele. Rentnikul aga tekib kohustus maksta rendieseme eest vastavat tasu ehk renti.

Rendileandjal on aga omalt poolt õigus kontrollida rendilepingu eseme majandamist ja selle korrashoiu tagamist. Rentnik peab rendilepingu eset majandama vastavalt selle sihtotstarbele, eelkõige säilitama rendilepingu eseme majandusliku otstarbe ning kasutama seda korrapäraselt ja heaperemehelikult. (Võlaõigusseaduse, 2016)

Rentnik on aga kohustatud omal kulul tegema rendilepingu eseme tavapärasest korrashoidu. Eelkõige kõrvaldama puudused, mida saab kõrvaldada hariliku säilitamise hulka kuuluva koristamise või parandamisega, samuti tegema tavapäraseid väikeseid remonte ning asendada väikese väärtusega seadmed ja tööriistad, kui need on vanuse või kasutamise tõttu muutunud kasutamiskõlbmatuks. (Võlaõigusseadus, 2016) Ehk siis rentnik peab oma kulul tagama rendilepingu eseme tavapärase korrashoiu, kõrvaldama puudused koristamise või parandamisega. Rendilepingu alusel rentniku kõik tehtud päraldised lähevad rendileandja omandisse.

Kokkuvõtvalt on rent kinnisasja ajutise kasutamise kokkuleppe, mis on sõlmitud kahe osapoolle vahel. Rentimisel on rentnikul õigus korrapärase majandamise reeglite järgi omada rendilepingu esemel saadavaid vilju ning majandada neid vastavalt rendilevõtja soovil. Kuid samas on rentnik kohustatud omal kulul tagama rendilepingus olevale esemele korrashoiu ning kõrvaldama puudused koristamise või remondiga. Kõik tehtud päraldised (remont, koristus, puhastus) lähevad peale rendilepingu lõppemist rendiandja omandisse.

Üheks teiseks majanduslikuks suhteks on kinnisasja üürile andmine. Enne 2002. aastat reguleeris üürilepingut elamuseadus, mille kohaselt sai üürilepingu esemeks olla üksnes eluruum. Muude esemete kasutusse andmine toimus aga rendilepingu alusel vastavalt

Eesti Vabariigi rendiseadusele. Võlaõigusseaduse jõustumisega muutus ka üürilepingu regulatsioon.

Võlaõigusseadus defineerib üürilepingut üürileandja kohustuse kaudu asi kasutamiseks anda ja üürniku kohustused üürileandjale selle eest tasu maksta. Omandada asja vilju ei saa, kuna need kuuluvad asja omanikule. Võlaõigusseadusest tulenevalt on üür teisele isikule antud õigus kasutada omaniku asja kokkulepitud tingimustel. Üüri puhul kohustub üürileandja andma üürnikule kasutamiseks asja ja üürnik on kohustub maksuma üürileandjale selle eest üüri. Üürilepingu esemeks võib olla vallasasi, kinnisasi ning asja osa (kinnisasja osa auto parkimiskohana, maja osa elu- või äriruumina, majasein reklaamialusena). (Võlaõigusseadus, 2016)

Seadusjärgne vorminõu üürilepingu suhtes puudub, erandiks on see, kui eluruumi üürilepingut tähtajaga üks aasta ei ole sõlmitud kirjalikus vormis, loetakse see sõlmituks tähtajatult, kuid sellist lepingut ei või lõpetada ülesütlemisega varem kui ühe aasta möödumisel eluruumi üürnikule üleandmisest. (Võlaõigusseadus, 2016)

Üürilepingust tulenevalt on üürileandja kohustatud asja üürnikule üle andma kokkulepitud ajal lepingujärgseks kasutamiseks sobivas seisundis ja tagama asja hoidmise selles seisundis lepingu kehtivuse ajal. Üürnik aga peab asja kasutama hoolikalt ja vastavalt sihtotstarbele, millest üürile andmisel lähtuti. Samuti peab üürnik arvestama asjale parenduste ja muudatuste tegemisel üürniku huve (VÕS § 285 lg 5). Üürnik on omalt poolt aga kohustatud maksuma üürileandjale tasu (VÕS § 271) ning kasutama asja hoolikalt ja vastavalt sihtotstarbele. Kõrvaldama oma kulul asja väiksemaid puudusi ning teatama viivitamata üürileandjale asja lepingutingimustele mittevastavusest, ohust ning üürnikule teatavaks saanud kolmanda isiku õigusest asjale. Üürnik on aga kohustatud taluma asja suhtes tehtavaid töid, mis on vajalikud asja säilitamiseks, puuduste kõrvaldamiseks, kahju ärahoidmiseks või selle tagajärgede kõrvaldamiseks, samuti asja parendamiseks, kui need ei ole üürnikule ebamõistlikult koormavad.

Elu- ja äriruumi kasutamisel tuleb arvestada majaelanike ja naabrite huvidega (VÕS § 276 lg 3) ning lepingu lõppemisel tagastama üüritud asja koos päraldistega seisus, mis vastab asja lepingueelse kasutamisele. (Võlaõigusseadus, 2016)

Kokkuvõtvalt on üür kinnisasja ajutine kasutamise kokkulepe kahe osapoole vahel. Oluliseks näitajaks on see, et üüri puhul võib üürnik üüritud asjale teha parendusi ja muudatusi üksnes üürileandja kirjalikku taasesitamist võimaldavas vormis esitatud nõusolekul. Üürileandja ei või keelduda nõusoleku andmisest, kui parenduste ja muudatuste tegemine on vajalik asja kasutamiseks või asja mõistlikuks majandamiseks. Üheks rendilepingu sätteks on see, et kinnisasja üürile andmisel on üürileandja kohustus asi kasutamiseks anda ja üürnik on aga kohustatud üürileandjale selle eest tasu maksma, kuid viljad, mis kuuluvad üüriesemele, kuuluvad asja omanikule ning üürilevõtjal puudub õigus vilju omandada. Üüri puhul võib üürnik üürilepingu lõppemisel ära võtta asjale tehtud parendused juhul, kui seda on võimalik teha asja kahjustamata. Selline õigus puudub, kui üürileandja on tasunud selle eest mõistliku hüvitise.

Võrreldes üüri ja renti, siis on nende mõlema põhiolemus tasuline kasutusleping ning selle 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. Üürilepingu puhul saab üürnik üksnes asja kasutamise õiguse, kuid rendilepingu puhul annab rendileping lisaks rentnikule õiguse saada asja korrapärase majandamise reeglite järgi saadavat vilja.

Üürilepingu puhul kuuluvad aga asja viljad asja omanikule. Rendi- kui ka üürilepingu eristamine ei sõltu üksnes lepingu pealkirjast, vaid lepingu sisust ja poolte tegelikust tahtest.

Vaidluse korral tuleb kahe kasutuslepingu eristamisel tuleb hinnata, missugune oli poolte tahe lepingute sõlmimisel. Kui lepingupoolte tahe lepingu sõlmimisel oli suunatud konkreetselt asjaolule, et üürnik/ rentnik hakkab asja selle korrapärase majandamise reeglite järgi majandama ja omandab asja viljad, on see vaatamata lepingu pealkirjale sõltumatult rendileping. Kui aga poolte tahe oli lepingu sõlmimisel, et viljad kuuluvad asja kasutusse andjale, siis on tegemist üürilepinguga. Oluline on tähele panna, et teatud juhtudel tekib ka üürnikul õigus asja viljadele, see tähendab seda, et võlaõigusseadus võimaldab ka asja allkasutusse (allüürile) anda. Seega tuleb hinnata lepingute

piiritlemisel, kas ühe lepingupoole põhieesmärgiks oli asja kasutusse andmine asja viljade omandamise eesmärgil või oli asja kasutusse saamise eesmärk põhiliselt asja kasutamise võimaluse saamine. (Ulst, 2005)

Üheks teiseks erisuseks on see, et rendileping erineb üürilepingust eseme poolest, üürilepingu esemeks on asi (VÕS § 271), rendilepingu esemeks võivad tulenevalt määratlusest olla esemete- asjade kõrval ka õigused ja muud hüved (TsÜS § 48).

Võlaõigusseaduse jõustumisel on rendi ja üüri peamised erinevused tingitud ajaloolisest õiguslikust olemusest. Üürileandja saab tulu oma vara kasutamise eest, kuid samas annab üürileandja üle üürnikule ka omandi õigused. Õigused antakse üle ka kasutusvalduse lepingu sõlmimisel. Seega käsitletakse lõputöös kasutusvalduse sätteid.

Kasutusvaldus on samuti üks majandusliku suhte objekt, mis sõlmitakse kahe osapoole vahel. Kasutuvaldus on sisult sarnane võlaõigusliku rendiga, kuna kasutusvaldajal on samuti 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 sissekantud märke rendilepingu kohta. (Ulst, 2005)

Kasutusvaldus on piiratud asjaõigus, mis koormab asja (nt. maad) selliselt, et isik, kelle kasuks kasutusvaldus on seatud, on õigustatud kasutama asja ja omandama selle vilju kuid kasutuslepingust tulenevalt, ei saa seda asja võõrandada. (Asjaõigusseadus, 2015)

Kasutusvaldusse võib anda nii kinnis- kui vallasasja, samuti võib olla kasutuvalduse objektiks maatükk, hoonestusõigus, korteriomand ja korterihoonestusõigus. Kasutusvaldus laieneb ka kinnisasja päraldistele, milleks on kinnisasja sihtotstarbeliseks kasutamiseks olevad vallasasjad (põllutööriistad, viljaseemned). Kasutusvalduse seadmiseks sõlmitav asjaõigusleping peab olema notariaalselt tõestatud. (Asjaõigusseadus, 2015)

Kasutusvaldus kinnisasjale tekib selle kinnisturaamatusse kandmisega. Kasutusvaldus vallas asjale tekib asja üleandmisega omanikult kasutusvalduse saajale ja kasutusvalduse kokkuleppe sõlmimisega. Kasutusvalduse andmisel sõlmivad pooled notariaalse

tähtajalise kasutusvalduse seadmise lepingu ehk kinnistu rendilepingu. (Maksu- ja Tolliamet 2016)

Tavaliselt sõlmivad kasutusvalduse lepingu metsaomanikud. Kui metsaomanikul on plaanis raie müük (raieõiguse võõrandamine), sõlmib ta kasutusvalduse lepingu, kuna nende jaoks on see ohutum viis raieks.

Kasutusvaldus lõpeb kasutusvaldaja surmaga. Kui kasutusvaldus on seatud mitme isiku kasuks, suurenevad ühe kasutusvaldaja surma või lõppemise korral teiste kasutusvaldajate kasutusvalduse osad vastavalt nende osade suurusele, kui ei ole kokkulepitud teisti. Samuti võib kasutusvalduse leping lõpetada kasutusvaldaja ja omaniku kokkuleppel. Kasutusvalduse puhul ei ole kasutusvaldus üle antav. (Hindpere, 2013)

Kasutusvaldus on sama mis võlaõiguslik rent. Erinevus on selles, et kasutusvalduse esemeks saab olla üksnes kinnisasi, mis on kinnistusse kantud. Üüri/ rendi ja kasutusvalduse erinevus seisneb ka selles, et kasutusvalduse puhul ei eeldata selle tasulisust. Kuna praktikas kasutatakse sageli kasutusvalduse lepingus just vallajasjade tasuta kasutusse andmist. Kasutusvaldus koormab kinnisasja selliselt, et isiku, kelle kasuks kasutusvaldus on seatud, on õigustatud kasutama kinnisasja ja omandama selle vilju. Võrreldes rendi ja üüri võib kasutusvaldust piirata.

Kokkuvõtvalt on rent, üür ja kasutusvaldus kinnisasja ajutine kasutamise kokkulepe, mis on sõlmitud kahe osapool vahel. Igal juhul lähevad asja omandiõigus üle üürile,- rendile- või kasutusvalduse võtjatele. Rendi ja kasutusvalduse puhul on rentnikul õigus korrapärase majandamise reeglite järgi omada lepingu eseme saadavaid vilju ning majandada neid vastavalt rendilevõtja soovil. Üüri puhul kuuluvad aga asja viljad asja omanikule. Kasutusvalduse kui ka üüri puhul annab kinnisasja omanik üle asja võtjale ka omandi õigused, mida ei juhtu üürilepingu puhul. Rendi ja üüri puhul on rentnik/üürnik kohustatud omal kulul tagama rendi- või üürilepingus olevale esemele korrashoiu ning kõrvaldama puudused koristamise või remondiga, seda reguleeritakse ka rendi- või üürilepingutes. Vahe on selles, et rendi puhul lähevad kõik tehtud päraldised (remont, koristus, puhastus) peale rendilepingu lõppemist rendiandja omandisse, üüri puhul aga seda ei juhtu. Samuti ei pea rendi- või üürileping olema sõlmitud notariaalselt.

Kasutusvalduse puhul on selle sõlmimine notariaalne, kuna kasutusvalduse objektideks ei ole korter või äriruum, vaid kasvav mets või raie. Tavapäraselt sõlmivad kasutusvalduse lepinguid metsaomanikud.

Maksustamise seisukohast tuleks kindlasti tähele panna maksunduslike nüansse. Kuidas toimub konkreetne üüri, rendi või kasutusvalduse maksustamine. Rendi puhul maksustatakse kõiki majanduskulusid, üüri puhul aga mitte. Oluline on see, et kinnisasja või selle üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine on käibemaksuseaduse kontekstis maksuvaba käive. Samas on sõidukite parkimismaja või parkimiskoht üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine on siiski käibemaksuga maksustatav. Sellest jäeldub, et lepingu liigitamine kasutuslepinguks ei pruugi alati maksustamisel määrav olla. Kui koos kinnisasjaga antakse kasutada ka vallasasi ning see asi on oluline kasutaja jaoks, siis on tegemist tervikuna maksustatava käibega. Näiteks reklaampind või parklakoht, mis antakse kasutada. Tegemist on küll üürisuhtega, kuid maksustava käibega.

2. KINNISASJA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

2.1 Kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamine Eestis

Üldjuhul on kinnisasja käive või kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine maksuvaba käive, kuid mõningatel juhtudel tuleb kinnisasja käivet ikkagi maksustada.

Kinnisasja või selle üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine on üldjuhul käibemaksuseaduse § 16 lg 2 p 1 alusel maksuvaba käive, kuid seejuures tuleb silmas pidada, et maksuvabastust ei kohaldata sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadmete või masinate rendile või kasutusvaldusesse andmisele. (Kurm, 2015)

Maksukohustuslane võib aga soovi korral kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmise maksustada, kui on maksuhaldurile enne käibe toimumist kirjalikult teavitatud. 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. Seega kui üürnik või rentnik kasutab eluruumi maksustava käibe tarbeks on see ikkagi maksuvaba käive. (Kurm, 2015)

Maksuhaldurid on samal seisukohal, et eluruumi võõrandamist ja üürimist ei saa vabatahtlikult maksustada isegi siis, kui maksustamisest teavitati. Kas tegemist on eluruumi või mitteeluruumiga, otsustatakse tegeliku kasutuse järgi, mitte selle järgi, kas see on arvele võetud eluruumi või mitteeluruumina.

Eelnimetatud pöörab ümber üks teemakohane kohtuvaidlus, mis oli saanud Riigikohtu hinnangu. Nimelt saab kohtulahendist tulenevalt eluruumi renti ikkagi teatud tingimustel käibemaksuga maksustada. Kohtuasjast 3-3-1-47-15 järgi arvas Riigikohus, et teatud tingimustel on eluruumiks projekteeritud korteri rendi käibemaksuga maksustamine siiski võimalik ning andis õiguse maksumaksjale seda ka teha.

Vaidlus käis selle üle, et üks maksukohustuslane ostis korterid koos garaaži ja panipaikadega, eesmärgil anda need korterid rendile hotellile, kes hakkaks nendes korterites majutusteenust osutama. Maksuhaldur aga keeldus korterite ostjale

sisendkäibemaksu tagastusest põhjendusega, et ettevõtja ei saa kõnealuseid korterid kasutada oma ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks. (Elling, 2016)

Halduskohus aga maksuhalduri seisukohaga nõus ei olnud ning sedastas, et eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisele kohaldatava maksuvabastuse eesmärk on eelkõige selles, et maksumaksja ei peaks maksma käibemaksu oma kodu kasutamise eest. Lähtudes sellest eesmärgist, tuleks tõlgendada ka muid maksuvabastusi ja selle kohta tehtud erandeid sätestatavaid norme. Kui mingi õigussuhte seisukohast on tähist, kas tegemist on eluruumiga või mitte, tuleb seda tehingut hinnata, lähtudes sellest, milleks eluruumi tegelikult kasutatakse. Mitte aga sellest, milleks see ruum objektiivselt kasutuskõlblik on. Seega ei saa olukorras, kus mingisugust püsivaks elamiseks kasutatavat ruumi kasutatakse reaalselt mõnel muul otstarbel rääkida “eluruumi” üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisest. See, et eluruumiks kõlblikku ja selleks ehitavat korterit saab põhimõtteliselt kasutada maksustatava tarbe käibeks, tuleneb ühiselt käibemaksuseaduse § 16 lg 2 p-st 2. Ühestki õigusnormist ei tulene, et käibemaksukohustuslasest isik ei võiks elamumaa sihtotstarbega maal asuvas ehitises paiknevat korterit välja üürida teisele isikule. (Elling, 2016)

Ringkonnakohus oli samuti nõustunud halduskohtu põhjendustega ning rõhutas, et maksustatava käibe ning sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine käibemaksuseaduse § 16 lg 3 p-st 1 tähenduses sõltub kinnisasja või selle osa kasutusse andmise majanduslikust sisust, mitte asjaolust, et korteris on võimalik alaliselt elada. Koosmõjus käibemaksuseaduse § 16 lg 2 p-ga 1 on tagada maksuvabastuse kohaldamine eluruumi kasutatavale kinnisasjale või selle osale ning võimaldada käibemaksu lisamist majandus- või kutsetegevuse raames toimuvale kinnisasja või selle osa kasutusse andmisele. Ringkonnakohtu hinnangul ei ole põhjendatud anda eluruumi üürimisele käibemaksuseaduse kontekstis võlaõigusseaduses sätestatust erinev sisu. Seda ei saa lugeda ka käibemaksuseaduse eesmärgiks ega Euroopa Liidu õigusest tulenevaks nõudeks. Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi artiklis 131 on rõhutatud, et liikmesriikidel tuleb saavutada maksuvabastuse arusaadav kohaldamine ning hoida ära maksudest kõrvalehoidumine, maksustamise vältimine ja muud kuritarvitused. Eluruumi üürile andmise mõistet käibemaksudirektiiv ei sätesta, vaid volitab liikmesriike kehtestama kinnisasja rendile ja üürile andmisel vabatahtliku maksustamisõiguse kasutamise

üksikasjalikud eeskirjad, samuti annab direktiiv liikmesriikidele õiguse piirata nimetatud õiguse kohaldamisala (artikkel 137 lg 2). Seega tuleb sisustada vabatahtliku maksustamisõiguse ulatus riigisisises õiguses. (Elling, 2016)

Ringkonna kohus oli samuti nõustunud alama astme kohtute seisukohtadega, et eluruumi mõiste sisustamisel saab lähtuda võlaõigusseaduse § 272 lg-s 1 toodud definitsioonist, et eluruum on elamu või korter, mis kasutatav alaliseks elamiseks. Sama sätte defineerib ka äriruumi ruumina, mis on kasutatava majandus- ja kutsetegevuses. Neis definitsioonidest saab Riigikohus seisukoha järgi järeldada, et elu- ja äriruumi eristamisel ei lähtuta detailplaneeringu ja ehitus- või kasutusloas märgitud hoone kasutusotstarbest, vaid ka kavatsusest ja tegelikust võimalusest ruumi ühel või teisel otstarbel kasutada. (Elling, 2016)

Halduskohtu otsuses viidatud kohtupraktikast (kohtuasjad 3-08-19 ja 3-09-1450) selgub, et üldjuhul tehakse maksuvabastuse kasutamise asjaolud kindlaks ruumide tegeliku kasutusotstarbe alusel. Ehitusjärgus hoonete puhul ei ole aga võimalik tegelikust kasutusest lähtuda. Maksuhaldur leiab, et sellises olukorras tuleks lähtuda detailplaneeringus kavandatud ruumide kasutusotstarbest. Riigikohtu halduskolleegium nõustub, et mõistlik on eeldada, et ehitist hakatakse kasutama otstarbel, mis on näidatud detailplaneeringus või ehitusloas. Samas tuleb arvestada, et ehitiste kasutusotstarvete ehitusõiguslik liigitus elamuteks ja mittelelamuteks ei toimu täpselt samadel alustel kui elu- ja äriruumide liigitus võlaõigusseadus § 272 lg 1 tähenduses. Ehitusõiguse normid ei keela elamu või selles paikneva korteri kasutamist ka majutusteenuse osutamiseks, st majandustegevuses. Seega ei saa välistada, et kuigi detailplaneeringus või ehitusloas on hoone või hooneosa kasutusotstarbeks märgitud elamu, kavandatakse tegelikult selle kasutamist muul otstarbel kui alaline elamine, sh ärilisel otstarbel. (Elling, 2016)

Riigikohus viitas ka Euroopa Kohtu lahendile kohtuasjas C-153/11 (p-d 45 ja 52), milles on rõhutatud, et kui kinnisasi on soetatud maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, peab ta tulenevalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttest saama sisendkäibemaksu kohe maha arvata ka juhul, kui ta ei asu soetatud ehitist kohe majandustegevuses kasutama. Vastasel korral võib käibemaks kumuleeruda. (Elling, 2016)

Eeltoodud kohtulahendist selgub, et ainult ehitusõiguslikust kasutustarbest lähtudes ei ole käibemaksuseaduse kontekstis eluruumide ja mitteiluruumide eristamine alati mõistlik kuna selle eristamine ei pruugi viia alti õigele tulemusele. Seega tuleb maksukohustuslastele anda võimalust selgitada ja esitada tõendeid näitamaks, et korter või muu elamu osa on tegelikult soetatud majandustegevuse otstarbeks ning seejärel tuleb maksuhalduril hinnata, kas kavandatud tegevus kujutab endast maksustatavat käivet ning kas esitatud äriplaan on usutav. Mitte iga majandustegevuses toimuv kasutus ei anna võimalust lisada teenusele käibemaksu. (Elling, 2016)

Kui maksukohustuslane kavatseb korteri üürida teisele äriühingule majutusteenuse osutamiseks, pole tegemist alaliseks elamiseks üüritava pinnaga vaid majandustegevuseks kasutatava pinnaga, ning korterit saab käsitada äriruumina ja maksustatava käibe tarbeks. Sellise tõlgenduse korral ei muutu käibemaksuseaduse § 16 lg 3 p 1 erand sisutühjaks. Seega tuleb maksuvabastuse rakendamise üle otsustades muu hulgas arvestada ka maksukohustuslase äriplaani. Kui äriplaani teostumiseks pole seadusandlikke või muid takistusi ning äriplaan on usutav, tuleb maksukohustuslasele anda võimalus arvata sisendkäibemaks kohe maha. Kuigi maksudest kõrvalehoidumise tõkestamine ja maksude tasumisel seaduslikkuse kontrollimine toimub avalikes huvides, pole selle põhjendusega lubatud seada ohtu käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja õigust arvata sisendkäibemaks kohe maha. (Elling, 2016)

Seega on Riigikohus selgelt välja toonud, et maksustamisel tuleb lähtuda tehingu tegelikust majanduslikust sisust, mitte ehitise registrijärgsest kandest. Hoolimata sellele, et registrijärgne kasutusotstarve on eluruum, võib seda pinda maksumaksja kasutada enda majandustegevuse eesmärgil, mis toob endaga kaasa ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. (Elling, 2016)

Nii Riigikohus kui ka Halduskohus nõustasid, et situatsioonis, kus üks maksukohustuslane kavatseb korteri üürida teisele äriühingule, tuleb hinnata, kas tegemist on eluruumi või mitte eluruumiga ning lähtuda sellest, milleks tegelikult seda ruumi kasutatakse, mitte formaalsest tõlgendamisest ehk siis registrijärgsest kandest. Samuti toovad kohtud välja, et ainult ehitusõiguslikust kasutustarbest lähtudes ei ole käibemaksuseaduse kontekstis eluruumide ja mitteiluruumide eristamine alati mõistlik,

kuna selle eristamine ei pruugi viia õigele tulemusele. Eluruumi mõiste sisustamisel saab lähtuda võlaõigusseaduse § 272 lg-s 1 toodud definitsioonist.

Lõputöös käsitletud kohtulahend pöörab ümber seisukoha, et eluruumide renti, üüri või kasutusvaldust maksustada ei saa. Kohtulahendist tulenevalt on kohus seisukohal, et eluruumide renti saab ikkagi teatud tingimustel käibemaksuga maksustada.

Kuna eluruumide rent, üür ja kasutusvaldus on tekitanud nii palju lahkarvamusi, otsustas töö autor küsida arvamust maksuspetsialistidelt, kes kommenteerisid situatsiooni järgmiselt.

Üldjuhul on kinnisasjade käive, sh selle üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine maksuvaba. Erandina on lubatud tehinguhinnale käibemaksu lisada käibemaksukohustuslasel, kes on sellest maksuhaldurit kirjalikult teavitanud. Seega on kinnisasjade käive maksustatav üksnes optsiooni korras. Seejuures näevad käibemaksuseaduse § 16 lg 3 p 1 ja 2 otsesõnu ette, et optsiooni korras ei saa maksustada eluruumide käivet. Sellise erandi sätestamise võimalus tuleneb käibemaksudirektiivist 2006/112/EÜ artiklist 137, millele on viidatud ka rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaarides. Viidatud artikli lõike 1 punkti kohaselt võivad liikmesriigid anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse, muuhulgas kinnisasja rendile ja üürile andmisel. Samas näeb artikli lõige 2 ette, et liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala. (Haava, 2016)

Seega tuginedes käibemaksuseaduse § 16 lg 3 p-s 1 nimetatud erand just käibemaksudirektiivi artikli 137 teisele lõikele, sätestades piirangu eluruumide käibe maksustamisele käibemaksuga optsiooni korras. Juhul kui üürile või rendile antakse eluruum, siis on see alati käibemaksuvaba tehing, sõltumata sellest, kas seda eluruumi kasutatakse maksuvaba käibe tarvis või mitte. Eelnimetatud ei saa lugeda vastuolus olevaks käibemaksu neutraalsuse põhimõttega. Nimetatud põhimõttega oleks vastuolus see, kui isik peaks eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse võtmisel või soetamisel tasuma üürileandjale või müüjale käibemaksu, samas aga ei saaks ta tasutavat käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Seega kuna eluruumi üürile võtmisel või soetamisel üldjuhul üüri- või müügihind käibemaksu ei sisalda, siis neutraalsuse põhimõtet rikutud ei ole ning kumulatsiooniohtu ei teki. (Haava, 2016)

Antud situatsioonis võib erandiks olla kinnisasja soetamine enne kinnisasja esmast kasutuselevõttu, kuna siis maksuvabastust ei kohaldata. Seega juhul, kui käibemaksuga maksustatud kinnisasi soetatakse maksustava käibe tarbeks, peab isik saama koheselt maha arvata ka kinnisasja soetamisele tasutava sisendkäibemaksu. Vastasel juhul rikutakse tõepoolest käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ning tekiks käibemaksukumulatsiooni oht. (Haava, 2016)

Kindlasti tuleks arvestada, et kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisel peaks maksuhaldur arvestama majanduslikku sisu. Põhjendades vastust, et üldiselt eristatakse eluruumi äriruumidest nende kasutusotstarbe järgi. (Haava, 2016)

Küsites rahandusministeeriumi seisukohta, siis lähtub rahandusministeerium eluruumi mõiste sisust. Kommentaarides on toodud näide: “Samas tuleb lähtuda asjaolust, kuidas ehitist või selle osa tegelikult kasutatakse. Näiteks kui kasutusloa kohaselt on korter kasutusel äriruumina, kuid tegelikult kasutatakse korterit elamiseks, siis käsitletakse seda eluruumina.” (S. Pulk 2016, e-kiri 07.03)

Võib nõustuda väitega, et kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamist on õigem tõlgendada ja vaadata sisu järgi, kuna situatsioonis, kus riik lähtub eluruumi mõistest, kuid mitte sisust, kannatab aus ja seadusekuulekas maksumaksja.

Kokkuvõtvalt on Eesti kohtutel välja kujunenud oma kindlal seisukoht. Kohtud on leidnud, et soetatud korterite kasutamine käibemaksuga maksustatava käibe tarbeks on võimalik. Kohtud on põhjendanud, et eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisena käibemaksuseaduse tähenduses peetakse silmas eeskätt olukorda, kus ruum antakse teise isiku kasutusse nii, et pooltevaheline õigussuhe, mille sisuks on ruumi kasutamine, vastab eluruumi üürilepingule võlaõigusseaduse tähenduses. Eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisel kohaldatava maksuvabastuse eesmärk on eelkõige selles, et inimesed ei peaks maksma käibemaksu oma elukoha kasutamise eest. Lähtudes sellest eesmärgist, tuleks tõlgendada ka muid maksuvabastusi ja selle kohta tehtud erandeid sätestavaid norme. Kui mingi õigussuhte seisukohast on tähtis, kas tegemist on eluruumiga või mitte, tuleb seda hinnata, lähtudes sellest, milleks eluruumi tegelikult kasutatakse ehk siis sisust, mitte aga sellest, milleks see ruum on objektiivselt kasutuskõlblik. Seetõttu ei saa olukorras, kus mingisugust püsivaks elamiseks kasutatavat

ruumi kasutatakse reaalselt mingil muul otstarbel, rääkida eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisest. Samuti ei tulene ühestki õigusnormist ei tulene, et käibemaksudokumentatsioonist isik ei võiks elamumaa sihtotstarbega maal asuvas ehitises paiknevat korterit välja üürida teisele isikule.

2.2 Kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus

Käibemaks on Euroopa Liidus harmoneeritud, mis tähendab, et kõikidel liikmesriikide riigisisised käibemaksu seadused peavad olema kooskõlas Euroopa Liidu käibemaksualase seadusandlusega. Käibemaksu mahaarvamisel on oluline välja tuua Euroopa Kohtu põhimõtted ja seisukoht, mida on rõhutatud igas sisendkäibemaksu mahaarvamise puudutavas lahendis. Euroopa Liidu kohus on öelnud, et kuna käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine mõjutab maksukoormuse tasakaalu, siis on oluline kohaldada igas liikmesriigis seda ühtemoodi ning liikmesriigid võivad piirata käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel.

Kinnisasjatehingute käibemaksuga maksustamisel on Euroopa Liidu õigusel oma märkimisväärne tähendus, kuna Euroopa Kohus on seisukohal, et käibemaksudirektiivi artiklis 135 sätestatud maksuvabastusel on ühenduse seaduses oma iseseisev tähendus.

Euroopa Liidu käibemaksu direktiivi kohaselt on kinnisasi maa ja sellega püsivas ühenduses olevad ehitised. Seega võrreldes Eesti seaduse tõlgendamisega, tuleb mõista kinnisasja materiaalse sisuna, mis vastab käibemaksuõiguse põhimõtetele ja eesmärkidele. Siinkohal on oluline roll kohtupraktikal, mis on kinnisasja mõiste tõlgendamisele seadnud konkreetseid piire.

Mõistel “kinnisasi” on riigisisese õiguskorrad omistanud erinevad tähenduse. Eestis kehtivast käibemaksuseadusest ei ole käibemaksudirektiivis kinnisasja mõistet eraldi välja toodud. Sellest tulenebki, et suurt rolli kinnisasja mõiste defineerimisel mängib Euroopa Liidu kohtupraktika, mis seab kinnisasja mõiste tõlgendamisele erinevad piirid. Käibemaksu tähenduses tuleb kinnisasja all mõista maad ja sellega püsivas ühenduses olevaid ehitisi. Käibemaksudirektiivis on kinnisasjal mõistel iseseisev tähendus, mistõttu tuleb anda sellele ühenduse õigusega kooskõlas olev definitsioon. (EKo 12.09.2000, C-358/97, Commission vs United Kingdom, p 51).

Selleks, et jõuda selguseni kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamise printsiipides analüüsitakse lõputöö raames Euroopa Liidu kohtulahendit, mille teemaks on jõekalda äärde püsivalt kinnitatud ning restoran-diskoteegina kasutatava paatelamu üüritehingu käibemaksuga maksustamine.

Kohtulahendis C-532/11 käis vaidlus selle üle, et maksukohustuslane andis kasutuslepinguga paatelamu, paadisilla ja nende juurde kuuluva ala üürile tsiviilõiguslikule ühingule. Üürisummalt ei ole käibemaksu kinni peetud, kuna maksukohustuslase maksunõustajate arvamuse kohaselt on tegemist kinnisasja üürileandmisega. Maksuameti kontrolli käigus asus maksuhaldur seisukohale, et üürileandmine puudutab vallasasja ja on seega käibemaksuga maksustav. (Euroopa Kohtulahend C-532/11, 2012)

Kohus ei olnud maksuhalduriga nõus ning leidis, et üürilepingu sõnastuse kohaselt ei piirdu see paatelamu ja paadisilla üürile andmisega, vaid hõlmab ka nende juurde kuuluvat veeala ja maatükki. Nii on paatelamu ja paadisilla kindlaksmääratud ja pidev kasutamine lahutamatu seotud nende juurde kuuluvat veeala ja kaldanõlvaku hõivamisega. Lepingu alusel on üüritud osa jõest ja seega osa maapinnast. Paatelamu ja selle juurde kuuluva paadisilla lepingus sätestatud üürileandmine hõlmab seega paratamatult selle veeala ja maatüki hõivamist ja kasutusse andmist lepingu alusel. (Euroopa Kohtulahend C-532/11, 2012)

Kuna üürileping andis maapinna üürnike kasutusse paatelamu püsikasutuseks ja kuna sellel on telefoniliin, võrguühendused ja isegi kanalisatsioon, siis võib funktsionaalse lähenemisviisi põhjal asuda seisukohale, et paatelamu on hoone kuuenda direktiivi tähenduses, tuleb arvestada, et selline hoone, mis on siis maksuvaba. (Euroopa Kohtulahend C-532/11, 2012)

Samuti mainis kohus, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktid b tuleb tõlgendada nii, et kinnisasja üürile või rendile andmise mõiste hõlmab sellise paatelamu üüriandmist koos selle juurde kuuluva ala ja paadisillaga, mis on kinnitatud kaldanõlvale ja jõepõhja kinnitusega, mida ei ole lihtne lahti võtta, asub jõeveel piiritletud ja identifitseeritavas kohas. (Euroopa Kohtulahend C-532/11, 2012)

Arvestades seoseid, mis esineb paatelamu ja selle asukoha koostisosade vahel, tuleb paatelmul ja selle kinnituskoha osadest koosnevat tervikut kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b nimetatud maksuvabastuse rakendamisel pidada kinnisvaraks. (Euroopa Kohtulahend C-532/11, 2012)

Kuuenda direktiivi sätetest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b toodud reeglist, on rendile- ja üürile andmise tehingud põhimõtteliselt maksuvabad. Liikmesriikidele on antud õigus rendile ja üürileandmise tehinguid maksustada juhul kui ettevõtte kasutab kinnisasja oma majandustegevuse tarbeks. (Euroopa Kohtulahend C-269/03, 2004).

Euroopa Kohus on juba leidnud, et liikmesriigid võivad selle õiguse alusel anda kuuenda direktiiviga ettenähtud vabastuste saajatele võimaluse vabastusest kas igal juhul või teatavates piirides või teatavaid tingimusi täites loobuda. Sellest tuleneb, et liikmesriikidel on kuuenda direktiivi artikli 13 B ja C osa sätete raames avar hindamisruum. Aga ikkagi tuleb maksuametit teavitada otsusest, et ettevõtte soovib kasutada oma valikuõigust käibemaksuga maksustamise suhtes, esitades valikuavalduse maksuametile. Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et liikmesriikidel on artikli 13 C osa sätete raames lai kaalutusõigus. (Euroopa Kohtulahend C-269/03, 2004)

Kohtulahendist tulenevalt võib järeldada, et peamine piiritlemisprobleem on seotud kinnisasja staatuse määramisega ehitiseks. Kui Eesti käibemaksuseaduse alusel ei kvalifitseeru asi ehitiseks, siis ei ole tegemist ka kinnisasjaga. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse järgi on ehitis kinnisasja oluline osa. Käibemaksudirektiivi kohaselt käsitletakse ehitisena igasugust maapinnaga püsivalt ühendatud rajatist. Seega on oluline roll kinnisasjade käibemaksuga maksustamisel Euroopa Liidu kohtupraktikal, mis on kinnisasja mõiste tõlgendamisele seadnud konkreetseid piire.

Käsitletud kohtulahendis on välja toodud et kinnisasja mõistel on oluline roll. Kinnisasjana saab käsitleda ka paatelmul ja selle kinnituskoha, kui tervikuna, mis on käibemaksudirektiivi kohaselt kinnisasi.

Käibemaksudirektiivi õigusliku raamistiku kohaselt on maksust vabastatud kinnisasjade üürile ja rendile andmine. Samuti kinnisasja ja kinnisasja osa kasutusse andmine lepingu

või eellepingu alusel, mis näeb ette omandiõiguse üleminekut ning kinnisasjade kasutusõigust andvate asjaõiguste seadmise, üleandmise ja kasutusse andmise. Käibemaksudirektiivi õiguse kohaselt on kinnisasi selle sihtotstarbest olenematu maapinna ruumiliselt piiritletud osa ehk maatükk, mis on vastava numbri all kantud katastrisse või kinnisturaamatuseaduse kohaselt kinnistud.

Kokkuvõtvalt on kinnisasja kasutamisele andmisel, selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine käibemaksu kontekstis käibemaksust vabastatud, seda praktikat jälgib nii Eesti kui ka Euroopa Liidu kohtupraktika, kuid samas tehakse ka erandeid. Erandid on välja toodud lõputöös käsitletavates kohtulahendites.

Kui võrrelda Eesti ja Euroopa Liidu käibemaksu õiguslikke raamistikke, on nende põhjal kinnisasja eluruumi üürile ja rendileandmine on maksuvaba ka siis, kui eluruumi kasutatakse äriliseks tegevuseks. Kui aga ettevõtte leiab endale sobiva eluruumi ning kasutab seda kontorina ning ainult ärilisel eesmärgil, siis lubab kehtiv seadus sellisele ruumile käibemaksu lisada. Sellisel juhul on tegemist äriruumiga ning ettevõtte võib sisendkäibemaksu endale tagasi nõuda olgugi, et ettevõtte rendib eluruumi.

Samas on õiguslikes raamistikes kirjas, et osa kinnisasjadest on sundkorras maksustatavad ja selle sätestamise võimalus tuleneb käibemaksu direktiivist, millele on viidatud ka Rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaarides. Rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaarides on kirjas, et liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse kinnisasja rendil- ja üürileandmisel. Samas võivad liikmesriigid piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala. Seega sätestab nimetatud erand käibemaksudirektiiviartiklis piirangu eluruumide käibe maksustamisele käibemaksuga optiooni korras. Juhul kui üürile, rendile või kasutusvaldusesse antakse eluruum, siis on see maksuvaba tehing, sõltumata sellest, kas eluruumi kasutatakse maksuvaba käibe tarvis või mitte. Tulenevalt lõputöös käsitletud kohtulahendist 3-3-1-47-15 on eluruumide renti ikkagi võimalik teatud tingimustel maksustada. Seda ei saa lugeda vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega. Vastuolus oleks see juhul, kui isik peaks eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse võtmisel tasuma üürileandjale käibemaksu, samas ei saaks üürija tasutavat käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.

Eluruumi kasutamine ja sellelt sisendkäibemaksu mahaarvamine võib tekitada palju vaidlusi. Kuna rahandusministeeriumi seisukoht on järgmine: eluruumi üürile,- rendile või kasutusvaldusesse andmine on maksuvaba ning tuleb lähtuda eluruumi mõiste sisust, aga samas tuleb lähtuda ka asjaolust, kuidas ehitist või selle osa tegelikult kasutatakse. Näiteks kui kasutuslepingu kohaselt on korter kasutusel äriruumina, kuid tegelikult kasutatakse korterit elamiseks, siis käsitatakse seda eluruumina ja sisendkäibemaksu maha arvata ei saa.

Euroopa Kohutu praktika näitab samuti, et kinnisasjade üürile,- rendile või kasutusvaldusesse andmine on maksuvaba, kuid samas on Euroopa Kohus korduvalt rõhutanud, et kinnisvaratehingu käibemaksuga maksustamisel tuleb hinnata ja lähtuda asjaolust, kuidas ehitist või ehitise osa tegelikult kasutatakse.

Kokkuvõtvalt on kinnisasja rendi tehingutel Euroopa Liidus märkimisväärne tähendus, kuna käibemaksudirektiivi kohaselt on kinnisasi maa ja sellega püsivas ühenduses olev ehitis. Seega võrreldes eesti seaduse tõlgendamisega, tuleb mõista kinnisasja materiaalse sisuna, mis vastab käibemaksuõiguse põhimõtetele. Olulist rolli mängib Euroopa Liidus kinnisvaratehingute maksustamisel kohtu praktika, mis seab seaduse tõlgendamisele konkreetsed piirid. Käibemaksu tähenduses tuleb kinnisasja all mõista maad ja sellega püsivas ühenduses olevaid ehitisi. Käibemaksudirektiivi kohaselt on kinnisasja mõistel iseseisev tähendus ning sellele tuleb anda ühenduse õigusega kooskõlas olev definitsioon.

KOKKUVÕTE

Tänapäeva majanduses maksustatakse käibemaksuga peaaegu kõiki majandustehinguid, milleks võivad olla ettevõtluse käigus müüdavad kaubad ja teenused. Samuti ka kinnisasjadega seotuid majandustehinguid muuhulgas kinnisasjade rendile, üürile või kasutusvaldusesse andmine, mis on reeglina maksuvaba käive, kuid mida saab ka vabatahtlikult maksustada.

Lõputöö oli aktuaalne põhjusel, et mõni aeg tagasi oli ilmunud kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamise teemaline Riigikohtu otsus, mis oli muutnud oluliselt senist arusaama seaduse tõlgendamisel.

Lõputöö oli uudne põhjusel, et kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamist ei ole varem Sisekaitseakadeemia teadustöodes uuritud. Kinnisasja käibemaksuga maksustamise kohta on palju artikleid ja teaduslikku kirjandust, kuid üksnes kinnisasja rendile andmise käibemaksuga maksustamise temaatikat puudutavaid teadustöid ei ole.

Lõputöö probleem seisnes selles, et käibemaksuseaduse sõnastus kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamisel on liiga lakooniline ja selle säte grammatiline tõlgendamine annab võimaluse tehinguid maksustada juriidilise vormi järgi, mitte majandusliku sisu järgi. Probleemi lahendusena tuleks kinnisasja tehingute keeldu tõlgendada laiemas aspektis ning välja tuua konkreetsed näited, millal on võimalik kinnisasjatehingult sisendkäibemaksu maha arvata ning millal kinnisasjatehingult sisendkäibemaksu mahaarvata ei saa. See annaks selguse nii ettevõtetele kui ka maksuhaldurile. Seega ei oleks nii põgusalt lähtunud majandusliku tõlgendamise reegli sätetest.

Lõputöö eesmärk oli analüüsida kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamise praktikat Euroopa Liidus ning leida peamised kriteeriumid, mille alusel saab üksikjuhul õigesti ja õiglaselt hinnata ja tõlgendada kinnisasja rentimise andmise tehingu käivet. Oluline on aru saada käibemaksuseaduse sõnastusest kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamisel ning neid sätteid tõlgendada õigesti ja õiglaselt. Kohtupraktika näitab, et õigussätete grammatiline tõlgendamine annab võimaluse tehinguid maksustada juriidilise vormi järgi, mitte majandusliku sisu järgi. See ei ole aga käibemaksu põhimõttega kooskõlas.

Käibemaksu muudatused viimaste aastate vältel muutsid käibemaksu rakendamist keerukamaks ja nüansirikkamaks ning on tõstnud halduskoormust ettevõtetele.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks oli töö autor püstitanud neli uurimisülesannet. Esimene uurimisülesanne oli kinnisasja mõiste, millest selgus, et kinnisasi tsiviilseaduse üldosa seaduse tähenduses on ehitis ning kinnisasja oluline osa, mille kohaselt on ehitise olulised osad asjad, millest see ehitis on ehitatud või mis on sellega püsivalt ühendatud ning mida ei saa eraldada maapinnalt asja kahjustamata. Käibemaksudirektiivi kohaselt käsitletakse kinnisasjana igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist. Käibemaksudirektiivi kohaselt võib kinnisasja mõiste all kajastada ka asju, mis ei ole tsiviilseaduse üldosa seaduse tähenduses kinnisasi. Käibemaksuseaduses on kinnisasi välja toodud maatükina koos oma oluliste osadega, hoonestusõigus, tehnovõrk või -rajatis, ehitis kui vallasasi ja korteriomand ning korterihoonestusõigus, mida võib lugeda käibemaksuga maksustamisel täpselt loeteluks. Lühidalt on kinnisasi maa ja sellega alaliselt seotud ehitised.

Teine uurimisülesanne oli kinnisasja rendi, üüri ja kasutusvalduse mõiste, millest selgus, et rent, üür ja kasutusvaldus on kinnisasja ajutine kasutamise kokkuleppe, mis on sõlmitud kahe osapoolte vahel. Rendi ja kasutusvalduse puhul on rentnikul õigus korrapärase majandamise reeglite järgi omada lepingu eseme saadavaid vilju ning majandada neid vastavalt rendilevõtja soovil. Üüri puhul kuuluvad asja viljad asja omanikule. Rendi ja üüri puhul on kohustatud rentnik/üürnik omal kulul tagama rendi- või üürilepingus olevale esemele korrashoiu ning kõrvaldama puudused koristamise või remondiga. Vahe on selles, et rendi puhul kõik tehtud päraldised (remont, koristus, puhastus) peale rendilepingu lõppemist lähevad rendiandja omandisse, üüri puhul aga seda ei juhtu. Samuti ei pea olema rendi- või üürileping sõlmitud notariaalselt, võrreldes kasutusvalduse lepinguga. Kasutusvalduse puhul on selle sõlmimine notariaalne, kuna kasutusvalduse objektideks ei ole korter või äriruum, vaid kasvav mets või raie. Rendi-, üüri ja kasutusvalduse maksustamise puhul tuleks kindlasti tähele panna maksunduslike nüansse. Kuidas toimub konkreetne üüri, rendi või kasutusvalduse maksustamine. Rendi puhul maksustatakse kõiki majanduskulusid. Üüri puhul aga mitte.

Kolmas uurimisülesanne oli kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamine Eestis, milles selgus, et Eesti kohtutel on välja kujunenud oma kindel seisukoht. Kohtud on leidnud, et

soetatud korterite kasutamine käibemaksuga maksustatava käibe tarbeks on võimalik. Samuti on kohtud põhjendanud, et eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisena käibemaksuseaduse tähenduses peetakse silmas eeskätt olukorda, kus ruum antakse teise isiku kasutusse nii, et poolte vaheline õigussuhe, mille sisuks on ruumi kasutamine, vastab eluruumi üürilepingule võlaõigusseaduse tähenduses. Eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisel kohaldatava maksuvabastuse eesmärk on eelkõige selles, et inimesed ei peaks maksma käibemaksu oma elukoha kasutamise eest. Lähtudes eespoolt toodust eesmärgist tuleks tõlgendada ka muid maksuvabastusi ja selle kohta tehtud erandeid. Kui mingi õigussuhte seisukohast on tähtis, kas tegemist on eluruumiga või mitte, tuleb seda hinnata, lähtudes sellest, milleks eluruumi tegelikult kasutatakse ehk siis sisust, mitte aga sellest, milleks see ruum on objektiivselt kasutuskõlblik.

Neljas uurimisülesanne oli kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus, millest selgus, et kinnisasja rendi tehingutel on Euroopa Liidus märkimisväärne tähendus, kuna käibemaksudirektiivi kohaselt on kinnisasi maa ja sellega püsivas ühenduses olev ehitis. Seega võrreldes eesti seaduse tõlgendamise, tuleb mõista kinnisasja materiaalse sisuna, mis vastab käibemaksuõiguse põhimõtetele. Olulist rolli mängib Euroopa Liidus kinnisasjatehingute maksustamisel kohtu praktika, mis seab seaduse tõlgendamisele konkreetsed piirid. Käibemaksu tähenduses tuleb kinnisasja all mõista maad ja sellega püsivas ühenduses olevaid ehitisi. Käibemaksudirektiivi kohaselt on kinnisasja mõistel iseseisev tähendus ning sellele tuleb anda ühenduse õigusega kooskõlas olev definitsioon.

Lõputöös käsitletud kohtulahendites tulenevalt võib järeldada, et peamine piiritlemisprobleem on seotud kinnisasja staatuse määramisega. Eesti käibemaksuseaduse järgi ei ole tegemist kinnisasjaga, kui asi ei kvalifitseeru ehitiseks. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse järgi on ehitis kinnisasja oluline osa. Käibemaksudirektiivi kohaselt käsitletakse ehitisena igasugust maapinnaga püsivalt ühendatud rajatist. Lõputöö praktiline väärtus seisneb põhjendatud tulemusel, et kinnisasjaga seotud tehinguid tuleks maksustada ühtemoodi. Samas tuleks lähtuda kinnisasja rendile, üürile või kasutusvaldusesse andmisel tehingu majanduslikust sisust, mitte juriidilisest või lepingulisest vormist.

Arvestades kogu lõputöö koostamisel kasutatud erialakirjandust ja uuritud kohtupraktikat, tuleks kinnisasja rendi maksustamisel kasutada andmise tehinguid piiritleda kindlate kriteeriumite järgi, mis täpsustaksid õigussätete ebatäpsusi ja ebaselgusi ning reguleeriks kinnisasja rendi käibemaksuga maksustamise põhimõtteid. Täiendavalt tuleks uurida kinnisasjaga seotud tehinguid mitte ainult Euroopa Liidu liikmesriikide näitel, vaid ka kolmandate riikide näidetel. Kuna tõenäoliselt on ka kolmandates riikides väljakujunenud kindel praktika, mis puudutab kinnisvara tehingute maksustamist.

SUMMARY

In today's economy, VAT is levied upon almost all economic activities that involve, in the course of business, selling goods or services. As well as those related to economic transactions with immovables including immovable property lease, rent or usufruct, which is generally exempt from tax, but can also be a voluntary tax. The graduation thesis *VAT on the Renting of Immovable Property* is in Estonian. Estonian and an English-language summaries. It consists of forty-five pages, out of which four pages are Annexes, and three pages contain a list of references.

The subject is topical because that was some time ago appeared on the lease of immovable property subject to VAT taxation themed Supreme Court decision which significantly altered the perception of the current interpretation of the law.

The thesis is novel on the grounds that the lease of immovable property subject to VAT taxation has been previously studied in Academy research work. The immovable property subject to VAT taxation has been featured in a lot of articles and scientific literature, but issues relating to the letting of immovable property and VAT taxation have not been covered in research papers

The problem discussed in the graduation thesis is whether the wording of the principle of the imposition of VAT on the commercial lease of immovables provided in the Value Added Tax is too laconic, and whether the grammatical interpretation of the relevant provision provides an opportunity to impose taxes on transactions on the basis of their legal form, but not their economic content. In order to solve the problem, the prohibition concerning transactions with immovables should be interpreted at a wider scale and specific examples should be provided as to when the input VAT can be deducted from transactions with immovables and when it cannot be deducted from the transactions described above. This would provide clarity both to taxpayers and tax authorities (administrators). Thus the parties to a transaction would not proceed from the provisions of the rule of economic interpretation so hastily.

The aim of this graduation thesis has been to analyse the practice of the imposition of VAT on the commercial lease of immovables in the European Union and to find the main

criteria, on the basis of which in every particular case it would be possible to evaluate and interpret the turnover obtained in the result of a transaction related to the commercial lease of an immovable fairly and correctly. It is essential to comprehend the wordings provided in the Value Added Tax Act when imposing the VAT on the commercial lease of immovables and to interpret the relevant provisions of this Act fairly and correctly. Legal precedents show that the grammatical interpretation of legal provisions provides an opportunity to impose taxes on transactions in accordance with their legal form, but not their economic content. This, however, is not consistent with the principle of VAT. Changes in VAT within recent years have altered the application of VAT, making it more complex and rich in nuances, as well as resulted in an increase in administrative load both for companies and for accountants.

In order to accomplish the objective that has been set, the author of the graduation thesis has carried out four research tasks. The first research task has been to analyse the concept of an immovable. It emerged that, within the meaning of the General Part of the Civil Code Act, an immovable is a building and an essential part of the immovable, according to which, essential parts of the building are the things from which the building is constructed or which are permanently attached thereto and which cannot be severed without substantial damage to the building or the thing being severed. According to the VAT Directive, any structure that is permanently attached to land is regarded as an immovable. According to the VAT Directive, the concept of the immovable can also include the things that are not defined as immovables within the meaning of the General Part of the Civil Code Act. According to the Value Added Tax Act, a registered immovable is a plot of land with its own essential parts, the right of superficies and the utility network, a structure as a movable, and apartment ownership as well as the right of superficies in apartments, all of which could be regarded as a definitive list upon the imposition of VAT. In brief, an immovable is land and the buildings/structures that are permanently attached to it.

The second research task has been to analyse the concepts of commercial lease, rent, and usufruct with respect to immovables. It emerged that commercial lease, rent, and usufruct are the basis for entering into an agreement for temporary use of an immovable, which is being entered into between two parties. With respect to commercial lease and usufruct, a

tenant is entitled, in accordance with the rules of regular management, to be in possession of the fruit (income) obtained from the object of the contract and manage it in his/her sole discretion. As for rent, the fruit (income) belongs to the owner of the thing. With respect to both commercial lease and rent, the commercial lessee/lessee must maintain order on the territory of the object of commercial lease or lease contracts and remove shortcomings/defects by doing cleaning or repair works at his/her own expense. The difference is that in the event of commercial lease, after the expiry of the commercial lease contract, all of the accessories (repairs, cleaning, etc.) pass into the ownership of a lessor, while it does not happen in the event of rent. Besides, commercial lease and lease contracts do not have to be notarized, in comparison with usufruct contracts. Usufruct must be notarized when the object of usufruct is not an apartment or commercial premises, but standing forest or clear-felled area. In the event of taxation of commercial lease, rent, or usufruct, various peculiarities related to taxation must be taken into consideration, namely the way rent, commercial lease, or usufruct are taxed in each particular case. In the event of commercial lease, all administrative expenses are taxed. But not in the event of rent.

The third research task has been to review the system of imposition of VAT on the commercial lease of immovables in Estonia. It emerged that Estonian courts have their own well-established opinion on the topic. The courts have ascertained that it is possible to use acquired apartments for the purposes of generating turnover taxed with VAT. Besides, the courts have also argued that by leasing out, renting out, or providing a living space/dwelling for usufruct, within the meaning of the Value Added Tax Act, it is mainly the situation when a room is provided to a another person for use in a way that legal relations between the parties, which consist in using the room, conform to the terms and conditions of lease contracts within the meaning of the Law of Obligations Act that is kept in mind. When renting out, leasing out, or providing a living space/dwelling for usufruct, the purpose of the applied tax exemption mainly consists in the fact that people would not have to pay VAT for using their own dwelling. Other tax exemptions and relevant exceptions should also be interpreted proceeding from the purpose mentioned above. If, from the perspective of some legal relations, it is essential whether we are dealing with a living space/dwelling or not, it should be evaluated proceeding from the

purpose, for which the dwelling is actually used, i.e. its content, but not from the purpose, for which this room could be used objectively.

The fourth research task has been to study the imposition of VAT on the commercial lease of immovables in the European Union. It emerged that the transactions related to the commercial lease of immovables are of considerable importance in the European Union, since, in accordance with the VAT Directive, an immovable is the land and a building that is permanently attached to it. Consequently, compared with the interpretation of the Estonian legislation, an immovable should be regarded as a tangible asset that corresponds to the principles established in VAT Directives. Upon the imposition of VAT on transactions with immovables, an important part in the European Union is also played by legal precedents which set specific limits in terms of interpretation of legislative acts. Within the meaning of VAT, an immovable should be regarded as the land and the buildings permanently attached to it. According to the VAT Directive, the concept of an immovable has the meaning of its own, which should be provided with a definition that would be consistent with the legislation of the Community.

Proceeding from the court judgments dealt with in the graduation thesis, one can assume that the main delimitation problem consists in determining the status of an immovable. On the basis of the Estonian Value Added Tax Act, if a thing is not qualified as a building, we are not dealing with the immovable. According to the General Part of the Civil Code Act, a building is an essential part of the immovable. In accordance with the VAT Directive, any structure permanently attached to land is regarded as a building. The practical value of the graduation thesis consists in the development of the informed opinion, according to which the transactions related to immovables should be taxed in the same manner. At the same time, when renting out, leasing out, or providing an immovable for usufruct, we should proceed from the economic content of the transaction, but not from its legal or contractual form.

Taking into account all of the specialized literature used while writing the graduation thesis as well as legal precedents that have been studied, upon the imposition of VAT on the commercial lease of immovables the transactions related to making the premises available for use should be delimited under certain criteria, which would rectify inaccuracies and ambiguities as well as regulate the principles of the imposition of VAT

on the commercial lease of immovables. In addition to that, the transactions related to immovables should be examined not only in terms of the member states of the European Union, but also third countries, since, obviously, third countries also have a well-established practice of taxation of real estate transactions.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

AS Gasell kaebused Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse ja intressinõude tühistamiseks (2014), 3-3-1-25-14

Andresen, A., *Study on the application of Value Added Tax to the property sector. Executive summary and Country overviews*, Brüssel 1997.

Asjaõigusseadus (2015). [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.riigiteataja.ee/akt/22252?leiaKehtiv>

[Kasutatud 18.12.2015].

Elling, T., *Käibemaks*, Tallinn, 2014.

Elling, T., *Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused ja praktika Euroopa Liidu.*, Tallinn, Sisekaitseakadeemia

Elling, T., *Kinnisasjade käibemaksuga maksustamine Eestis*, Tallinn 2011.

Elling, T., *Eluruumi renti saab ikkagi teatud tingimustel käibemaksuga maksustada*, Tallinn 2016. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/eluruumi-renti-saab-ikkagi-teatud-tingimustel-kaibemaksuga-maksustada-2016-04-06>

[Kasutatud 28.05.2016]

Eesti kaubandustööstuskoda, 2015. *Kinnisasjade, sh eluruumide, üüri ja müügi käibemaksuprobleemid*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.koda.ee/koolitused/?id=23948>

[Kasutatud 23.09.2015]

Euroopa Kohtulahend C-532/11, 2012. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-532/11>

[Kasutatud 29.04.2016]

Euroopa Kohtulahend C-572/07, 2009 . [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-572/07>

[Kasutatud 10.04.2016]

Euroopa Kohtulahend C-269/03. 2004. [Võrgumaterjal]

Leitav:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=49468&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=493065>

[Kasutatud 11.04.2016]

Euroopa Kohtu lahend C-358/97. 2000 [Võrgumaterjal]

Leitav:

<http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61997CJ0358>

[Kasutatud 11.04.2016]

Euroopa Kohtulahend C-60/96. 1997 [Võrgumaterjal]

Leitav:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=43684&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=53487>

[Kasutatud 24.04.2016]

Euroopa Kohtulahend C-532/11. 2012 [Võrgumaterjal]

Leitav:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=129845&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=54066>

[Kasutatud 24.04.2016]

Euroopa kohtulahend C-11/07. 2008 [Võrgumaterjal]

Leitav:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=67856&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1032509>

[Kasutatud 23.09.2015]

Eurostat, 2015. *Tax value*. [Võrgumaterjal]

Leitav:

http://ec.europa.eu/eurostat/home?p_auth=JX1LjLMe&p_p_id=estatsearchportlet_WAR_estatsearchportlet&p_p_lifecycle=1&p_p_state=maximized&p_p_mod

e=view&_estatsearchportlet_WAR_estatsearchportlet_action=search&text=valu
e+add+tax [Kasutatud 26.04.2016]

Hindpere, E., *Kinnisvara-õigused ABC*, Tallinn 2013.

Kurm, M., *Kinnisasja maksustamine*. Tallinn 2015 [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.sinihobu.ee/blogi/kinnisasja-maksustamine>
[Kasutatud 23.05.2016].

Kägi, K., Võimre, U., 2007. *Käibemaks*. Äripäeva Kirjastus.

Käibemaksuseadus (2015). [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.riigiteataja.ee/akt/123032015113>
[Kasutatud 23.09.2015].

Lehis, L., 2002. *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega*. Tartu.

Maksu- ja Tolliamet, 2016 *Vara võõrandamisest üldiselt, mõisted*
[Võrgumaterjal]

Leitav: <http://vanaweb.emta.ee/?id=26857>
[Kasutatud 18.02.2016]

Nukka, M. 2013. *Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamine*. Magistritöö, Tartu: Tartu Ülikool

OÜ Kental kaebus Maksu- ja Tolliameti maksuotsuse osaliseks tühistamiseks
(2016), 3-3-1-25-14.

Raamatupidaja, 2015. *Uued tuuled eluruumide rendi käibemaksustamisel*.
[Võrgumaterjal]

Leitav: [http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/08/06/uued-tuuled-
eluruumide-rendi-kaibemaksustamisel](http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/08/06/uued-tuuled-eluruumide-rendi-kaibemaksustamisel)
[Kasutatud 23.09.2015]

Raamatupidaja, 2015. *Muudatused äriruumide maksustamisel*. [Võrgu- materjal]

Leitav: [http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/03/05/muudatused-elu-ja-
ariruumide-maksustamisel](http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/03/05/muudatused-elu-ja-ariruumide-maksustamisel)

[Kasutatud 23.09.2015]

Raamatupidamine-ja maksuinfoportaal, 2015. *Eluruumide rendi vabatahtlik käibemaksuga maksustamine ei ole enam võimalik*. [Võrgu-materjal]

Leitav: <http://www.rmp.ee/maksud/kaibemaks/eluruumide-rendi-vabatahtlik-kaibemaksuga-maksustamine-ei-ole-enam-voimalik-2015-04-09>

[Kasutatud 23.09.2015]

Tiivelt, R., 2013. *Kasutuslepingud*. Tallinn.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus (2015). [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://www.riigiteataja.ee/akt/12806823?leiaKehtiv>

[Kasutatud 18.12.2015]

Ult, J., *Üürileping versus rendileping*, Tallinn 2005 [Võrgumaterjal]

Leitav:

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=168>

[Kasutatud 27.04.2016]

LISAD

Lisa 1. Küsitlus Ain Ulmre

1. Miks on teie arvates rahandusministeerium nii jäigal seisukohal ja lähtub eluruumi mõistest, mitte sisust?

Kahjuks ei saa ma omalt poolt mingeid kommentaare anda, miks just rahandusministeerium lähtub eluruumi mõistest, mitte sisust.

2. Kas ja kuidas peaks arvestama maksuhaldur tehingu majanduslikku sisu?

Vastus küsimusele puudus.

3. Praktikas on välja kujunenud, et maksuhaldur aktsepteerib kodukontoreid, aga kuidas siis on võimalik, et kui kodukontor on rendipinnal, siis ei tohi arvele käibemaksu lisada? Milline on teie arvamus?

Ilmselt olete juba kursis äsjase Riigikohtu lahendiga sellel teemal. Sellest kohtulahendist tulenevalt ilmselt muudab rahandusministeerium oma seadusekommentaare ministeeriumi veebilehel ja võib kõne alla tulla ka käibemaksuseaduse muutmine.

4. Kas maksuhalduril on õigus aktsepteerida kodukontoreid? Ning mida tuleks sellisel majandustehingu puhul vaadata / jälgida?

On küll, kuna tänapäeva maksuõiguses on tunnustatud niinimetatud majandusliku tõlgendamise reegel, mis tähendab et majandustehingute tõlgendamisel tuleb lähtuda eelkõige tehingute majanduslikust sisust.

Lisa 2. Küsitlus Aivar Haava

1. Miks on teie arvates rahandusministeerium nii jäigal seisukohal ja lähtub eluruumi mõistest, mitte sisust?

Rahandusministeeriumi kommentaarides on märgitud, et maksuvaba käive on ka eluruumide kasutada andmine äriliseks tegevuseks ning, et eluruumi üürile ja rendile

andmine on maksuvaba ka siis, kui üürnik või rentnik kasutab seda oma maksustatava käibe tarbeks. Sellega on nõustunud ka Riigikohus, märkides, et eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine on alati maksuvaba ning, et eluruumi üürileandja ei või tehingu hinnale käibemaksu lisada. Maksustatav käive tekiks üksnes üürnikuks oleval äriühingul, juhul kui ta hakkab neis eluruumides pakkuma majutusteenust.

2. Kas ja kuidas peaks arvestama maksuhaldur tehingu majanduslikku sisu?

Üldiselt eristatakse eluruumi äriruumidest nende kasutusotstarbe järgi, kuid mitte alati. Tehingu majanduslikuks sisuks on eluruumi rendile andmine, sõltumata sellest, kuidas seda rendile võtja tegelikkuses kasutama hakkab. See tähendab, et korteri tegelik kasutus ei mõjuta tehingu majanduslikku sisu.

3. Praktikas on välja kujunenud, et maksuhaldur aktsepteerib kodukontoreid, aga kuidas siis on võimalik, et kui kodukontor on rendipinnal, siis ei tohi arvele käibemaksu lisada? Milline on teie arvamus?

Reeglina on kinnisasjade käive sh selle üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine maksuvaba. Erandina on lubatu tehinguhinnale käibemaksu lisada käibemaksukohustuslasel, kes on sellest maksuhaldurit kirjalikult teavitanud. Seega on kinnisasjade käive maksustatav üksnes optiooni korras. Seejuures näevad KMS § 16 lg 3 p-d 1 ja 2 ette, et optiooni korras ei saa maksustada eluruumide renti.

4. Kas maksuhalduril on õigus aktsepteerida kodukontoreid? Ning mida tuleks sellise majandustehingu puhul vaadata / jälgida?

Juhul kui tegemist on kodukontoriga, mida maksukohustuslane ühtlasi kasutab alaliseks elamiseks (eluruumina), või ka ei kasuta, kuid olemuslikult on tegemist eluruumiga, siis on selle rendile andmine maksuvaba käive ning loomulikult ei või rendileandja sellisel juhul rendihinnale käibemaksu lisada, kuna selle välistab KMS § 16 lg 2 p 3. Samuti puudub rendile võtjal sellisel juhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kuna käibemaks, mida maksukohustuslane saaks maha arvata puudub. Tehingu majanduslikuks sisuks on eelkirjeldatud juhul eluruumi rendile andmine, sõltumata sellest, kuidas seda rendile võtja tegelikkuses kasutama hakkab. See tähendab, et korteri tegelik kasutus ei mõjuta tehingu majanduslikku sisu.

Lisa 3. Küsitlus Sirje Pulk

1. Miks on teie arvates rahandusministeerium nii jäigal seisukohal ja lähtub eluruumi mõistest, mitte sisust?

Rahandusministeerium lähtub eluruumi mõiste sisust- nii on ka kommentaaridest kirjas. Kommentaarides toodud näide. Kommentaari tekst. „Samas tuleb lähtuda ka asjaolust, kuidas ehitist või selle osa tegelikult kasutatakse. Näiteks kui kasutusloa kohaselt on korter kasutusel eluruumina, kuid tegelikult kasutatakse korterit elamiseks, siis käsitatakse seda eluruumina.

2. Kas ja kuidas peaks arvestama maksuhaldur tehingu majanduslikku sisu?

Vastus küsimusele puudus.

3. Praktikas on välja kujunenud, et maksuhaldur aktsepteerib kodukontoreid, aga kuidas siis on võimalik, et kui kodukontor on rendipinnal, siis ei tohi arvele käibemaksu lisada? Milline on teie arvamus?

Vastus küsimusele puudus.

4. Kas maksuhalduril on õigus aktsepteerida kodukontoreid? Ning mida tuleks sellise majandustehingu puhul vaadata / jälgida?

Vastus küsimusele puudus.