

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Silver Hansaar

**KINNISASJAGA SEOTUD TEENUSTE
MAKSUSTAMISE EBAKÕLAD SEADUSES**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Kinnisasjaga seotud teenuste maksustamise ebakõlad seaduses.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: The Discords in Laws That Cover Services Connected with Immovable Property.</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 43 leheküljest. Töös on kasutatud 65 allikat, sh teoreetilist kirjandust, seadusi ja kohtuotsuseid, millele on töös viidatud.</p> <p>Kinnisasjaga seotud teenuste jagunemine ja maksustamine on aktuaalne, kuna kinnisvara ja maksustamise probleemid on alates 2016. aasta algusest üheks Maksu- ja Tolliameti prioriteediks. Lisaks sellele, jõustus alates 2016. aasta algusest ka eluruumide üürijate tulumaksu käsitlus.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida kinnisasjaga seotud teenuste maksustamise ebakõla seaduses. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. 2. Antakse ülevaade kinnisasja mõistest ja mõistest ja olemusest. 3. Analüüsitakse millised on kinnisasja üürile andmise teenuste tõlgendamise probleemid. 4. Analüüsitakse kinnisasja ehitamisel tekkivate teenuste probleeme seadustes. <p>Kinnisasja teenuste maksustamisel on teenus kas maksustatav või maksuvaba. Alates 2015 aastast on eluruumide rendile andmine maksuvaba, isegi siis, kui kasutatakse pinda ärilisel eesmärgil. See on nii ettevõtetele kui ka Maksu- ja Tolliametile probleemiks. Probleeme leidub seaduste tõlgendamisel kinnisasja esmasele kasutusele võtmisele ning seejärel rendile andmisele või majutamisele. Seaduses puudub definitsioon, mis defineerib konkreetset milliste teenuste puhul kehtestatakse käibemaks ning selle peaks kindlasti seadusesse kirja panema. Tehingute maksustamisel tuleks lähtuda eelkõige majanduslikust sisust, mitte korteri registrijärgetest kandest. Kinnisasja enne ehitamise alustamisel ja ehituse ajal tekkivad teenused peaks samuti kirja panema käibemaksuseadusesse, hetkel pole neid välja toodud.</p>	
<p>Võtmesõnad: Käibemaks, kinnisasi, vabatahtlik maksustamine, teenus, maksuvaba, rent, majutus.</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: Value added tax, immovable property, voluntary taxation, service, untaxed, rent, lodging.</p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava aastateks 2014-2017</p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: <i>Silver Hansaar</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:	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KINNISASJA JA TEENUSTE SUHE KMS ja TSÜS TÄHENDUSES	6
1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus.....	6
1.2. Kinnisasja mõiste ja olemus.....	12
2. KINNISASJA TEENUSTE EBAKÕLAD SEADUSES	22
2.1. Kinnisasjaga seotud teenuste üürile andmise tõlgendamise probleemid ...	22
2.2. Kinnisasja ehitamisel tekkivate teenuste ebakõlad seaduses	28
KOKKUVÕTE.....	34
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	39

SISSEJUHATUS

Kinnisasjaga seotud teenuste pakkumine on tänapäeval saanud väga oluliseks ja populaarseks. Kinnistuid ehitatakse, renoveeritakse, restaureeritakse, müüakse ja renditakse. Kinnisasi on maapinna kindlate mõõtmetega osa ehk maatükk. Kinnisasjaks loetakse kõiki maatükiga seotud osi, mida ei saa lugeda erialdiseisvaks või ei ole mingil muul moel võimalik teisaldada. Kinnisasja ehitamisel ja ülalpidamisel tekkivad palju sellega seotud teenuseid. Kinnisasjaga seotud teenusteks on näiteks ehitus- ja paigaldustöö, sealhulgas remondi- ja hooldustöö, järelevalveteenus objektidel, projekteerimine, projekti planeerimine, majutusteenus, ehitus või muu sellega võrdväärne teenus.

Lõputöö teema käsitleb kinnisasjadega seotud teenuste jagunemisi ja maksustamist. Lõputöö koostaja valis antud teema, kuna hetkel on kinnisasjaga seotud teema väga aktuaalne. Tuleb tõdeda, et ettevõtjatel puuduvad täpsed teadmised, millised on kinnisasjaga seotud teenused ning milliseid teenuseid maksustada. Segadust tekitab ka kinnisasjaga seotud teenuste tõlgendamine.

Teema on aktuaalne, kuna kinnisvara ja maksustamise probleemid on alates 2016. aasta algusest üheks Maksu- ja Tolliameti prioriteediks. Lisaks sellele, jõustus alates 2016. aasta alguses tulumaksuseaduse muudatused eluruumide üürimise ja rendi asjus.

Lõputöö teema on uudne, sest varasemalt ei ole uurimistöodes käsitletud konkreetseid kinnisasjaga seotud teenuseid. Rahandusministeerium on muutnud seisukohti eluruumide rendile andmises. Selle tõttu on käibemaksuseaduses tekkinud vasturääkimisi rahandusministeeriumi seisukohtadele. Varasemalt ei ole Sisekaitseakadeemias käsitletud kinnisasjaga seotud tehingute käibemaksustamist ning teenuselt sisendkäibemaksu maha arvamist. Täpsemalt peab analüüsima kinnisasjaga seonduvaid konkreetseid teenuseid ja nende maksustamise meetodeid.

Lõputöö probleemiks on see, et kinnisasjaga seotud teenuste tõlgendamisel tekib arusaamatusi mida maksustada ning mida mitte. Käibemaksuseaduses, on põhilised kinnisasjaga seotud teenused ära märgitud, kuid nende teenustega seotud kõrvalteenuseid ei ole seaduses mainitud.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida kinnisasjaga seotud teenuste maksustamise ebakõla seaduses.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitanud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest.
2. Antakse ülevaade kinnisasja mõistest ja olemusest.
3. Analüüsitakse millised on kinnisasja üürile andmise teenuste tõlgendamise probleemid.
4. Analüüsitakse kinnisasja ehitamisel tekkivate teenuste probleeme seadustes.

Lõputöö koostamisel kasutatakse esimese peatükis teoreetilist uurimust. Töö teises peatükis kasutatakse kvalitatiivset meetodit. Lõputöö puhul on tegemist teoreetilise uurimistööga, kus esimeses pooles antakse kirjutatavast temast teoreetiline ülevaade ning teises osas antakse ülevaade kinnisasja majutusteenuse ja teiste teenuste maksustamisest ning analüüsitakse teenuste pakkumisel seonduvaid probleeme.

Lõputöö koosneb kahest peatükist ja kahest alapeatükist. Esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade kinnisasja ja teenuse suhtele.

Esimese peatüki esimeses alapeatükis annab autor ülevaate käibemaksu mõistest ning üldisest olemusest, antakse täpne definitsioon. Teises alapeatükis antakse ülevaade kinnisasja teenusest käibemaksuseaduse ning tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses ning räägitakse lahti Eesti ja enamuse Euroopa Liidu liikmesriikide kinnisasjast ja kinnisasjaga seotud teenuste definitsioonidest.

Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse millised on kinnisasjaga seotud teenuste maksustamise probleemid majutusteenuste maksustamisel. Uuritakse kinnisasja üürile andmise tõlgendamisel tulenevaid probleeme. Teise peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade ja analüüsitakse kinnisasja ehitamisel tekkivate teenuste ebakõla seaduses.

Allikatena kasutatakse töös erialakirjandust, eesti keelseid artikleid, inglise keelseid artikleid, lõputöid ning riigikohtu lahendeid.

1. KINNISASJA JA TEENUSTE SUHE KMS ja TSÜS TÄHENDUSES

1.1. Käibemaksu mõiste ja olemus

Käibemaks, mida kogutakse Eestis ja kõikides teistes Euroopa Liidu liikmesriikides, on olemuselt tarbimise ja kulutuste maks. See tähendab seda, et selle maksu eesmärk on mõjutada tarbimist liikmesriikides ja et seda realiseeritakse maksu kogumisega kulutustelt, mida teevad tarbijad. Käibemaksu ei kogutakse maksukohustuslaselt, kes võimaldab tarbimist, müües tarbijale kaupu või teenuseid. Sellepärast on see maks majanduslikus mõttes kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu.

Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Riigikohus on korduvalt rõhutanud, et käibemaks on tarbijat, mitte ettevõtjat koormav maks. Näiteks on Riigikohus öelnud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on selleks, et ei rakendata lisandväärtust (Halduskolleegium, 2002). Tänu sellele tagatakse kaupade ja teenuste tarbimine ei oleks ettevõtluse tarbeks maksustatud käibemaksuga ning see hoiab ära käibemaksu kumuleerimist. See on mõeldud just selleks, kuna muidu moonutaks ja takistaks kauba ja teenuste vabalt liikumist ning konkurentsi. Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud". (Elling, 2014, lk 29)

Tarbimise maksustamist ja ettevõtjate mittekoormamist on rõhutanud ka Euroopa Kohtu praktika. Direktiiviga ühtsustatakse ühte õigusakti algse kuuenda käibemaksudirektiivi kõik muudatused, mis aitab Euroopa Liidus kehtivaid käibemaksualaseid õigusnõudeid selgemaks muuta (ELi Ühine Käibemaksusüsteem, 2015). Ühise käibemaksusüsteemi üldpõhimõtte ja

käibemaksudirektiivi järgi maksustatakse käibemaksuga tootmise või turustamise iga tehing, millelt maha arvatav käibemaksusumma tuleneb makstud hinna aluseks olevatest eri kuluteguritest (Commissioners of Customs and Excise v Midland Bank paragraph 29, 2000). Euroopa Kohus on rõhutanud, et mahaarvamisoigus kuulub tervikuna käibemaksusüsteemi ja põhimõtteliselt ei või seda piirata, sest igasugune piiramine mõjutab maksukoormuse taset, ning et seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Erandid on lubatud vaid kuuendas käibemaksudirektiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel. (Commission of the European Communities paragraphs 16, 17, 1988) Käibemaks keskendub kõikide kaupade, sealhulgas teenuste tarbimisele, vastupidi spetsiaalsele tarbimismaksule või aktsiisile, mida kogutakse mingi spetsiifilise tarbekauba või spetsiifilise tarbekaupade kategooria tarbimise pealt. Käibemaks on olemuselt üldine tarbimismaks (Tammert, 2003). Käibemaksuga on maksustatud ainult tarbiv kasutamine, mille tõttu on loodud sätted, mis puudutavad kaupade üle piiri viimist.

Kaubad ja teenused, mida imporditakse kodumaal kasutamiseks, tuleb maksustada käibemaksuga ning kaubad ja teenused, mida eksporditakse kasutamiseks välismaal, tuleb vabastada riigisisest käibemaksust. Käibemaks hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning sellega koormatakse igat müügietappi, vähendades maksukoormust eelmistes etappides makstud maksu võrra. (Lehis, 2009, p. 353) Riigikohus on asunud seisukohale (AS Järva Terminaal ja Järva Maksuameti kassatsioonkaebuste läbivaatamine käibemaksuseaduse § 18 lg 8 kohaldamise asjas, 2001), et kui käibemaksu maksab lõpptarbija ja ettevõtja ülesanne on vaid käibemaksu koguda, siis tekiks käibemaksu mahaarvamise piiramisel mitmekordne maksustamine, mida tuleb vältida. Kohus on samas asjas täheldanud, et alusetu on maksuameti seisukoht, nagu oleks käibemaksu mahaarvamise õigus maksumaksjale antav hüve.

Käibemaks on riiklik maks. Eesti maksusüsteemis on üheks maksude liigitamise aluseks see, kas maks kehtib kogu riigi territooriumil ja on kehtestatud seadusega või kehtib see ainult ühe omavalitsuse piirides ja on kehtestatud vastava omavalitsuse volikogu määrusega. Selle alusel liigitatakse maksud riiklikeks maksudeks ja kohalikeks maksudeks. Riiklikud maksud on nimetatud

maksukorralduse seaduse (MKS (Maksukorralduse seadus, 2002, 2014)) § 3 lõikes 2. Riiklike makse on Eestis kaheksa: 1) tulumaks; 2) sotsiaalmaks; 3) maamaks; 4) hasartmängumaks; 5) käibemaks; 6) tollimaks; 7) aktsiisid; 8) raskeveokimaks. Kohalikud maksud on sätestatud kohalike maksude seaduses (Kohalike maksude seadus, 1994) (Kohalike maksude seadus, 2011) ja need kehtestatakse igas (Kohalike maksude seadus, 2013) on sätestatud kuus kehtivat kohalikku maksu: 1) reklaamimaks; 2) teede ja tänavate sulgemise maks; 3) mootorsõidukimaks; 4) loomapidamismaks; 5) lõbustusmaks; 6) parkimistasu. (Elling, 2014, lk 30-31)

Käibemaks on perioodiline maks Üheks maksude liigituse aluseks on see, kas maksu makstakse üks kord või tuleb seda teha perioodiliselt. Käibemaksu puhul on maksumaksjaks ettevõtja ning temal lasub kohustus käibemaksu iga kuu deklareerida ja maksta. Sellepärast on käibemaks perioodiline maks. Eestis on käibemaksuperiood üks kalendrikuu. Maks tuleb deklareerida ja maksta maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks. Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksudirektiiv 112/2006 jätab liikmesriikidele võimaluse kehtestada kuni ühe aasta pikkuseid maksustamisperioode. (Elling, 2014, p. 31)

Käibemaks on kaudne maks Käibemaks on kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on lõpptarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna sees käibemaksu. Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Samas on käibemaks teatud juhul ka otsene maks, nimelt impordi puhul. Ei ole vahet, kas kolmandast riigist toob kaupa EL-i eraisik või juriidiline isik, impordikäibemaksu tuleb piirmäärä ületavalt summalt tasuda kõigil. Impordikäibemaksu loetakse käibemaksu eriliigiks. (Elling, 2014, p. 32)

Käibemaks on objektiivne maks. Maksu suurus sõltub kauba või teenuse liigist ja väärtusest, mitte maksumaksja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei tehta tavaliselt vahet, kes on müüja või ostja. Mõned erandid on seotud impordi maksuvabastustega. Käibemaksu üldiseks põhimõtteks on see, et käibemaksuga ei koormata ettevõtjat. Seega peaks kogu maksukoormus langema tarbijale. Ettevõtjad on enamasti ainult käibemaksu kogujad. Ettevõtjate omavaheline käive küll maksustatakse, aga see on tehniline võte, mis tegelikku maksukoormust ei tekita. Ettevõtja, kes kasutab sisse ostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute

kaupade ja teenuste tootmiseks, saab õiguse arvata ostmisel tasutud käibemaksu oma maksukohustusest maha. (Elling, 2014, p. 32)

Käibemaksu puhul valitseb neutraalsuse põhimõte, mille järgi tuleb kõik tarbimise vormid maksustada ühetaoliselt. Tarbija jaoks ei ole oluline, kas kauba või teenuse müüja on füüsiline või juriidiline isik, resident või mitteresident, eraõiguslik või avalik-õiguslik isik. Tarbitava kauba omadused ja tarbimisväärtus ei sõltu müüja õiguslikust vormist. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksud kohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas (Elling, 2014). Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi. Euroopa Kohus on käibemaksu neutraalsuse teemat käsitlenud paljudes lahendites. Euroopa Kohus on öelnud (Commission of the European Communities v French Republic 4797, paragraphs 16, 17., 1988), et kuna käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine mõjutab maksukoormuse tasakaalu, siis tuleb seda kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi ning liikmesriigid võivad piirata käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes kuuendas käibemaksudirektiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel. (Elling, 2014)

Lisaks on Euroopa Kohus seisukohal (Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn I-7861, paragraphs 26., 2007), et liikmesriikide poolt maksu täpseks kogumiseks ja pettuste vältimiseks võetud meetmed peavad olema kooskõlas käibemaksudirektiiviga, ei või minna kaugemale nimetatud eesmärkide saavutamiseks vajalikust ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust. Ka Riigikohus on oma lahendites rõhutanud, et käibemaks on tarbijat, mitte ettevõtjat koormav maks. Näiteks on Riigikohus öelnud, (Riigikohtu halduskolleegiumi otsus asjas nr 3-3-1-21-02, punkt 18, 2002) et lisandväärtuse maksuna rakendatava mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sellega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtjate tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga ning et ei tekiks käibemaksu kumuleerumist. (Elling, 2014, p. 29)

Kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist on lubamatud, sest need moonutaksid konkurentsi ning takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist. Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtjates kasutatavate kaupade

soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvamata käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud. Euroopa Kohus on samuti rõhutanud (*Administration de l'enregistrement et des domaines versus Eurodental Sàrl I-11479*, paragraphs 23, 46, 2007), et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus eelkõige omavahel konkureerivate sarnaste teenuste erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast. Näiteks kaasuses *Administration de l'enregistrement et des domaines vs Eurodental Sarl* soovis eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellistelt tehingutelt nagu hambaproteeside valmistamine ja parandamine, mis on maksust vabastatud juhul, kui tegemist on riigi territooriumil avalikes huvides tegutsemisega, võib sisendkäibemaksu maha arvata, kui tegemist on ühendusesisese tehinguga. Asja lahendamisel viitas kohus oma varasemale seisukohale, täheldades, et maksukohustuslasel, kelle suhtes kohaldatakse maksuvabastust ja kellel ei ole seetõttu õigust maha arvata liikmesriigi territooriumil tasutud sisendkäibemaksu, ei saa seda õigust olla ka siis, kui kõnealune tehing on ühendusesisene. (*Etienne Debouche v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen I-4495*, 1996)

Kui liikmesriigi territooriumil tehtud tehingud ei anna mahaarvamiseks alust, kuid täpselt samad tehingud ühendusesiseselt tehtuna annavad mahaarvamiseõiguse, oleksid ühendusesiseseid tehinguid tegevad maksukohustuslased tunduvalt soodsamas olukorras võrreldes nende maksukohustuslastega, kes teevad riigisiseseid tehinguid. Praktikast on kõrvalekaldeid neutraalsuspriintsiibist tavalised, kusjuures eesmärgid võivad olla nii haldus-, majandus- kui ka sotsiaalpoliitilised. Eriti laialdaselt on levinud tarbimise erineva maksumääraga maksustamine sotsiaalpoliitilistel eesmärkidel, et alandada elamiseks vältimatute kaupade ja teenuste hinda. (Tammert, 2005, p. 259)

Käibemaksu makstakse teenuse või kauba pealt ainult ühe korra. Käibemaksuga maksustamisel võib juhtude olukordi, kus käibemaksu tasutakse topelt. Seda nimetatakse topeltmaksustamiseks. Tavaliselt võib see juhtuda ettevõtetele, kes tegelevad välisriigis, kuid on registreeritud teises riigis. Topeltmaksustamise ärahoidmiseks on riigid teinud topeltmaksustamise vältimise lepingud.

Üheks oluliseks käibemaksu osaks on Pöördmaksustamine. Pöördmaksustamine tähendab seda, et kui ettevõtja müüb kaupa või teenust, siis tuleb see tehing deklareerida üheksandas lahtris, ehk käibemaksu tasub ostja. Pöördmaksustamine toimub tavaliselt Euroopa liikmesriikide vahel. Pöördmaksustamist rakendatakse siis, kui kauba või teenuse käive tekkib ostja riigis, kuid müüa ei ole ostja riigis käibemaksukohustuslane.

Kokkuvõtvalt käibemaks on riiklik maks, mida kogub Maksu- ja Tolliamet. See on olemuselt tarbimise ja kulutusemaks. Käibemaksu kogutakse maksukohustuslaselt, kes ostab kaupu või teenuseid, mille hinnas on sisse arvestatud käibemaks. Käibemaks on tarbijat koormav maks. Käibemaksu määr on Eestis 20%. Käibemaks on perioodiline ja kaudne maks. Maksu suurus sõltub kauba, või teenuse hinna suurusel. Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi. Kuna käibemaks on tarbimismaks, toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub kauba või teenuse lõpptarbija, ehk käibemaksul on sihtkohamaa printsiip. Käibemaksu makstakse teenuse või kauba pealt ainult ühe korra. Kui käibemaksu makstakse kaubalt või teenuselt kaks korda, siis toimub topeltmaksustamine, mida ei tohi olla. Erinevate riikide kauba või teenuste tehingud tavaliselt pöördmaksustatakse. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on selleks, et ei rakendata lisandväärtust.

1.2. Kinnisasja mõiste ja olemus

Eestis kui ka teistes Euroopa Liidu liikmesriikides kehtivad kinnisasja seonduvad seadused erinevalt, seega tuleb vaadata iga Euroopa liikmesriigi kinnisasja tähendust ning erinevaid seadusi, mis defineerib kinnisasja mõistet. Kinnisasja mõistest aru saamiseks, peame uurima liikmesriikide tsiviilseadustiku üldosa seadusi ja käibemaksuseadusi. Kuna terves Euroopas kehtib ühtne käibemaksudirektiiv ehk käibemaksusüsteem ning kinnisasja definitsioon võib erineda erinevates Euroopa liikmesriikides, siis tuleks esmalt lahti kirjutada enamuse Euroopa liikmesriikide kinnisasja definitsioon.

Euroopa Liit on riikide ühendus, mis seob Euroopas asetsevaid riike majanduslikult ja poliitiliselt. Euroopa riikide ühendusele pani aluse Robert Schuman 9. mail 1950. aastal, mil ta esitas solidaarsusel põhineva riikide ühenduse idee. Loodi Euroopa Sõe- ja Terasühendus, mis sai aluseks Euroopa lõimumisele. (Europa, 2016)

Euroopa Liidus kehtib ühtlustatud seadusandlus. Praeguse seisuga kuulub Euroopa Liitu 28 liikmesriiki. Euroopa Liidu liikmesriikideks on 2016. aasta seisuga: Belgia, Itaalia, Luksemburg, Madalmaad, Prantsusmaa, Saksamaa, Austria, Bulgaaria, Eesti, Hispaania, Horvaatia, Iirimaa, Kreeka, Küpros, Leedu, Läti, Malta, Poola, Portugal, Rootsi, Rumeenia, Slovakkia, Sloveenia, Soome, Suurbritannia, Taani, Tšehhi, Ungari. Et mõista paremini, mida loevad erinevad liikmesriigid enda seadustes kinnisasjaks, tuleb tutvuda liikmesriikide õigusaktide definitsioonidega. (European Union, 2015)

Saksamaal, leiab kinnisasja definitsiooni tsiviilseadustiku üldosa seaduses. Saksamaa TSüSis on kinnisasja kirjeldatud kui ruumiliselt piiritletud maatükki, sealhulgas selle lahutamatu osa. Lahutamatuks osaks on materiaalse vara parandatud osa, mis on maapinnaga kinnitatud (Peamiselt hooned, mis ei ole otseselt seotud) ja asjaõigusseaduse õigused. Lisaks peetakse kinnisasjaks renditud vara ja hoonete omandiõigust. (Andersen, 1997)

Terminid kinnisasi refereerib Saksamaa tsiviilseadustiku üldosa seaduse paragrahv 91 lg 1 maana ja iga objektina, mis on maale juurde lisatud, kaasaarvatud hooneid. Maatüki olulised osad kaasaarvatud asjad, mis on maaga püsivalt kinnitatud, eelkõige hooned ja maatüki toodang, nii kaua kui see on maaga kinnitatud. Seeme muutub krundi oluliseks osaks, kui see on külvatud ja taim muutub krundi oluliseks osaks kui see on istutatud. Vastavalt Saksamaa tsiviilõiguse sätetele ülejäänud omand liigitub vallasasjade hulka. (Ahven, 2015)

Külvatud seemned ja istutatud taimed liigituvad krundi oluliseks osaks. TsÜS § 54 külvatud seemneid kinnisasjana ei käsitle, aga taimed ja koristamata vili liigitub kinnisasja oluliste osade alla. Saksamaa tsiviilseadustiku üldosa seaduses on kinnisasja oluliste osade definitsiooni rohkem avatud, kui Eesti TsÜS-is, mis loob aga selgema ja arusaadavama pildi kinnisasja olulistest osadest. TsÜS-is võiks kirjeldada kinnisasjade olulisi osasid detailsemalt, see looks õiguselguse ning ühtse tõlgendamise kinnisasja oluliste osade teemadel. (Ahven, 2015)

Belgia käibemaksuseadus, ega ka kuningliku määruse käibemaksu (VAT Code) ei sisalda kinnisasja definitsiooni. Faktiline definitsioon põhineb tsiviilseadustiku üldosa seadusel. Kaubad, mis on loodusest eraldamatud, samuti hooneid, mis on maapinnale ehitatud, peetakse kinnisasjadeks. Samuti eraldatav omand, mis on lisatud kinnisasjale, saab oma olemuselt kinnisasjaks. Kinnisasja rajamine ja loovutamine asjaõiguse tähenduses on erinev omandist, see tähendab et kasutusvaldust, hoonestusõigust, servituuti ning pikaajalist rendilepingut peetakse kinnisvara võõrandamiseks. Ka Belgia käibemaksu õigusaktid ei määratle definitsiooni mida tuleb mõista sõnaga hoone. Vastavalt haldusnõukogu kommentaaridele kantakse iga kinnisasi, mis on nominaalse sissetuleku allikas (tulu katastriüksuselt), maa registrisse ja klassifitseerub hoonena. Masinad ja seadmed on välja jäetud mõisted. Raskused võivad tekkida praktikas otsustamisel, kas kaubad klassifitseeruvad kinnisasjana või hoonena. (Andersen, 1997) Eesti tsiviilseadustiku üldosa seadustikus ei klassifitseeri hooneid ja kinnisasju eraldi, hoone ongi tsiviilseadustiku üldosa seaduse kohaselt kinnisasi. Selline mõiste defineerimine lihtsustab seaduste tõlgendamist oluliselt. Samuti ei

muutu kinnisasjale juurde lisatavad vallasasjad kinnisasjaks. Kinnisasi peab olema püsivalt maaga kinnitatud. (Ahven, 2015).

Põhimõtteliselt tekib nüüd sellel selgitusel probleem, kuna tänapäeval on tehnika väga palju arenenud ehk maju saab transportida ühest kohast teise. Nüüd, kui lähtuda Belgia tsiviilseadustiku üldosa seadusest, siis seda teenust Belgias kasutada ei saa.

Austria käibemaksuseaduse akt ei sisalda kinnisasja definitsiooni. Kinnisvara võõrandamise tulumaksuseadus seob kinnisasja mõistet tsiviilseadustiku üldosa seadusega. Tsiviilseadustiku üldosa seadustiku reguleerimisala mõistes tähendab maa osa maapinnast ja klassifitseerub kinnisasjana. Hooneid peetakse maa osaks. Seega ei ole üldjuhul võimalik võõrandada hooneid (nt müüa hooneid) ilma maata, millele need on ehitatud. Kinnisvara tähendab seega maad ja hooneid. Ainult juhul asjaõiguses (nii hoonestusõiguse või hoone litsentside) loetakse hoonet (ehituslitsents) eraldiseisvaks varaks ja seega saab müüa või üürida kinnisasju ilma maad omamata, kuhu kinnisasi on ehitatud. (Andersen, 1997)

Kinnisasja omanikud võivad olla erinevad isikud. Kinnisasjaga seotud teenusteks on Austrias teenuste vahendamine ja kinnisvara hindamine; majutusteenused hotellis, puhkelaagrites ning kämpingutes; maakasutuse õiguse andmine; ehitamise ettevalmistamise korraldamine (arhitektid). (Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Umsatzsteuergesetz 1994, Fassung vom 02.05.2016, 2016)

Kinnisasja mõiste sisaldub Tsehi tsiviilseadustiku üldosa seaduses § 498 lg 1. Kinnisasjana käsitletakse maad ja maa-aluseid konstruktsioone, mida eraldi eriotstarbeliselt saab kasutada, samuti on omandiõigused ja kinnisasjaga seotud õigused sätestatud seaduses. Kui teine seadus sätestab, et asi ei ole maa osa, ning seda saab liigutada ühest kohast teise rikkumata selle olemust on see asi kinnisasi. Kõik teised asjad on nad siis materiaalsed või mitte materiaalsed on vallasasjad. Maapind on pind maapinna peal ja all, kindlaskujunenud hooned maal ja teised ehitised (hooned), välja arvatud ajutised ehitised, sealhulgas ehitised mis on välja arvatud maast või fikseeritud seintega. (Law No. 89/2012 Coll. Civil Code, 2012)

Kinnisasjaga seotud teenused on Tsehhis eksperdi, hindaja ja kinnisvara firmade teenused; majutusteenused ehituse ettevalmistamine ja korraldamine; ehitusjärelvalve (Zákon o dani z přidané hodnoty, 2004).

Taani käibemaksuseadus ei sisalda kinnisasja definitsiooni, et saada teada kinnisasja tähendusest tuleb vaadata maksuseadust. Kinnisasja on defineeritud maana, hoonetena ja omandi aksessuaaridena, mis on paigaldatud maale või hoonetele puudena, kasvava metsana, aedadena, kaevudena ja teiste süsteemidena maal või hoonetel. (Andersen, 1997) Taanis maksustatakse käibemaksuga kinnisasjaga seotud teenuseid, milleks on ehitusööd, seal hulgas parandustööd, puhastustööd, ümberehitamise, muutmise ja lammutamise teenused (Assessment of the application and impact of the optional "Reverse Charge mechanism" within the EU vat system, 2014).

Soomes, sisaldab käibemaksuseadus suhteliselt üldist määratlust kinnisasja defineerimiseks ning lisaks sellele, viitab kinnisasja mõiste tsiviilseadusele. Käibemaksuseadusest lähtudes, on kinnisasi määratletud maana, hoonetena ja nende küljes olevate püsivate ehitistena ja nende osadena. Tsiviilseaduse tähenduses on igasugused veekogud ning taimed kinnisasjaga seotud, ehk maksustamisel lähtutakse samades reeglites (Andersen, 1997). Kinnisasjaga seotud teenusteks nimetatakse Soomes arhitektuurilisi teenuseid, planeerimise ja projekteerimise tööd ning muid inseneri tehnilisi teenuseid, välitingimustes puhastusteenuseid ja hoonete hooldusteenused (Ryšavá, 2012).

Küprosel tähendab kinnisasi igasugust maad, hooneid ja teisi ehitisi, seadmeid või struktuure mis on kinnitatud maale või hoonetele. Puid ja teisi bioloogilisi taimi, mis on inimese istutatud, või loomulikult kasvavad kinnisasja maal mis annavad vilja. Allikad, kaevud, veekogud koos või eraldi maal. Igasugused servituudid jne mis kuuluvad kinnisasja, hoone või ehitise struktuuri (Cypros Online, 2016). Küprosel loetakse kinnisasjaga seotud teenuseks: ehitus- lammutustööd, ehitise muutmine ja ülesehitamise muutmine, remontimine, hooldamine; kinnisvaramaaklerite, arhitektide, ehituskontrolli teenused (Ο περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, 2010).

Prantsusmaa maksuseaduses pole kajastatud kinnisasja definitsiooni. Kinnisasja mõiste saame kätte tsiviilseadust lehitsedes. Kinnisasi sisaldab nelja erinevat kategooriat: maid ja hooneid, mis on olemuselt kinnisasjad; personaalset omandit, mille omanik peab teenima mingit kasu oma kinnisasja pealt, näiteks põllumajandus. Maksuhaldurid ütlevad, et liigutav omand võib saada liikumatuks omandiks, kuid seda ainult siis, kui seda ei saa eemaldada nii, et see viga saaks või väiksemat kahjustust (Andersen, 1997). Eesti tsiviilseadustiku üldosa seaduses ja käibemaksuseaduses ei ole sellist definitsiooni, mis reguleeriks vallasasja ühendamist kinnisasjaga ning selle tõttu saab järeldada, et vallasasja ei saa ühendada kinnisasjaga. Kinnisasjaga seotud teenusteks loetakse Prantsusmaal: ekspertide teenused; maaklerite teenused; majutamine hotelli või puhke laagrisse ning isegi telkimine; ehitustööde korraldamine, ettevalmistamine näiteks arhitektid ja ettevõtted, kes jälgivad tööd (Code général des impôts, 2009).

Kreekas, tähendab kinnisasi maatükki, mis on maa peal, koos nendega kokku sobivate osadega. Nendeks nii öelda osadeks on majad mis on kinnitatud maaga. Igasugune saadus, mis on maalt saadud, on kinnisasi, isegi allika- ja põhjavesi, igasugused seemned ja taimed, mis kas ise istutatud või ise kasvama hakanud. (Andersen, 1997) Põhimõtteliselt on iga asi, mis puudutab maad ja mis on maaküljes kinni, kinnisasi, isegi puuviljad mis valmivad kinnisasjal oleval puul.

Iirimaa on kinnisasja terminiks defineeritud maad. Maa termin on defineeritud maja krundi ja kõrvalhoonetega, üürikorterina, kehalise esemena, majade ja hoonetena olenemata valdamisviisist. Üldiselt majapidamist mõeldakse elumajana. (Andersen, 1997)

Itaalia maksuseaduses ei ole kinnisasja mõistet välja toodud. Seda leiab aga tsiviilseadusest. Kinnisasi on muld, vesiallikad ja veekogud, hooned ja teised ehitised isegi siis, kui need ei ole kinnitatud lõplikult maa külge. Kõik mis on tähtajaliselt maa küljes, on kinnisasi ning isegi asjad mis on kunstlikult lisatud maa külge. Igasugused veskid ja vallid ning teised vees olevad hooned loetakse kinnisasjadeks, kui need on kindlalt kinnitatud kas siis vee põhja või kaldale. Hooned, mis on vees, peavad jääma püsivalt vette ning neid ei tohi ära võtta (Andersen, 1997). Tsiviilseaduses on kirjutatud ka seda, et kui laev või paat on

kasutuses, kuid ankruga ära fikseeritud, siis võib seda käsitleda ka kinnisasjana. Kinnisasja teenusteks nimetatakse Itaalias: kinnisvara uurimine; majutamine hotellis või puhkelaagrites, telkides; kinnisasja kasutamise õiguse andmine, ehitustööde ettevalmistamine ja kooskõlastamine (Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 -, 2010).

Maltal on tsiviilseaduses kirjas, et kinnisasjad on maad ja hooned, kanalid, mis juhivad vett korteritesse, maaga ühendatud puud ja üldine bioloogiline vara, isegi puuviljad mis on maas või puu otsas. Kõiki asju, mis ei ole eraldatud maast või puu küljest, loetakse kinnisasjaks. Kinnisasjaks loetakse ka kinnisomandile kinnitatud detaile, mis on sinna lisatud kas siis tsemendiga, metalliga või muul viisil, kuid seda juhul, kui detaili ei saa eemaldada ilma kinnisomandit lõhkumata või vigastamata. (Ministry for justice, culture and local government, 1870). Maltal loetakse kinnisasjaga seotud teenusteks ekspertide ja kinnisvaramaaklerite teenuseid; majutamine hotellinduses või sarnaste funktsioonidega kohtades näiteks puhkelaagrites või telkimisplatsides; kinnisasja ettevalmistamine ja koordineerimine, näiteks arhitektide teenused, järelevalve teenus (Value Added Tax Chapter 406, 1999).

Luksemburgi kinnisasja definitsiooni reguleerib tsiviilõiguse seadus. Käibemaksuseaduses ei eksisteeri kinnisasja definitsiooni. Üldiselt ütleb Luksemburgi tsiviilseadus kinnisasja kohta seda, et kinnisasi sisaldab maad ja sealseid ehitisi ning sellega kokku viidud vara, näiteks ehitised ja sõiduteed (Andersen, 1997). Luksemburgis on kinnisasjaga seotud teenusteks ekspertide, kinnisvaramaaklerite teenuste osutamine; hotellindus, või sarnaste funktsioonidega kohad, näiteks puhkelaagrid või telkimine; kasutusõiguste andmine kinnisasjale ning koordineerimine ehitustöödel, näiteks arhitektide teenused ning järelevalve teenused (Loi Du 12 Fevrier 1979 concernant la Taxe sur la Valeur Ajoutée, 2012).

Hollandis ei defineerita maksuseaduses sõna kinnisasja. Kinnisasja kohta informatsiooni leiab tsiviilseadusest. Kinnisasja definitsiooniks on materiaalsed objektid, mida haldavad inimesed. Kinnisasjaks on maa, veekogu, taimed ja hooned mis on otseselt või kaudselt kinnisasja küljes (Andersen, 1997). Hollandis loetakse kinnisasjaga seotud teenusteks ekspertide teenuseid ja kinnisvara haldajaid;

majutamine hotelli, puhkelaagri või platsi telkimiseks; ettevalmistus ja korraldamine ehitustöödel, näiteks arhitektid ja järelevalve teenused (Wet op de omzetbelasting, 2016).

Portugalis ei ole käibemaksuseaduses kinnisasja definitsiooni. Seda terminit leiab tsiviilseadusest. Tsiviilseaduses on kinnisasja kohta välja toodud definitsioon, et kinnisasi sisaldab maast, ehitusmaast, hoonetest või igasugustest osadest, mis on kinnitatud konkreetselt või kaudselt maaga (Andersen, 1997). Portugalis on kinnisasjaga seotud teenusteks ehitise ettevalmistamine ehk arhitektide teenused, kontrolliteenused, ekspertide teenused, kinnismaaklerite teenused, majutusteenused ning sama funktsiooniga teenused näiteks telkimine (Artigo 6.º Localização das operações , 2010).

Hispaanias leiab kinnisasja tsiviilseadusest. Tsiviilseaduses on kinnisasi välja toodud viis punkti, mis defineerib kinnisasja terminit. Kinnisasi on:

1. Maa, ehitised, teed ja kõik maaga ühenduses olevad konstruktsioonid.
2. Igasugused struktuursed konstruktsioonid, mis on maaga ühenduses nii, et neid ei saa eraldada maast ilma, et neid tehes katki või vigastada konstruktsiooni.
3. Funktsioon ja dekoratiivsed esemed, nagu näiteks masinad, instrumendid, tarbed ja muud tüüpi kinnisasjad, mis loovad kinnisasjale väärtuse.
4. Kaevandused ja karjäärid.
5. Valitsuse frantsiisid riiklike ehitustööde jaoks ja õigused, mis puudutavad kinnisasju asjaõiguses (Andersen, 1997).

Tsiviilõiguses ei ole defineeritud ehitiste terminit. Järelikult on see lahti kirjutatud käibemaksuseaduses. Käibemaksuseadus defineerib ehitist kui igasugust konstruktsiooni, mis on maa peal või maa all ning kinnitatud kinnisasjaga, mis kasutatakse autonoomselt või iseseisvalt (Andersen, 1997). Hispaanias loetakse kinnisasjaga seotud teenusteks üürilepingu üleandmine või kasutamine, sealhulgas ka majutus; koostamine, koordineerimise ja rakendamise ehitustööd; arhitektide ja inseneride teenused; kinnisvaratehingud; järelevalve; rentimine; majutus hotellis, telkimisplatsidel (del Impuesto sobre el Valor Añadido., 2016).

Hispaania käibemaksuseaduses tuuakse välja ka struktuurid, ehitised, mis on ühenduses kinnisasjaga nii, et neid ei saa koost lahutada. Nendeks on:

1. Ehitised, mis on lõplikult lahutamatud ja iseseisvad struktuurid ning mis on mõeldud elamiseks või majandustegevuseks.
2. Ehituskõlbmatud ehitised, nagu näiteks tammid, paagid, laadimisplatvormid.
3. Süsivesikute uurimiseks ja kasutamiseks mõeldud platvormid.
4. Sadamad, lennujaamad ja turud.
5. Igasugused vabaajaveetmise kohad ja spordihallid, mis ei täienda teisi hooneid.
6. Rajad, sisevee teed, raudteed, maanteed ja teised transpordi teed maal ja veekogudes, sinna hulka kuuluvad ka sillad, viaduktid ja tunnelid, mida kasutatakse transpordiga seoses.
7. Fikseeritud kaablit transporditeenuseks kasutamiseks. (Andersen, 1997)

Rootsis defineerib kinnisasja käibemaksuseadus. Kinnisasja välja selgitamiseks on jaotatud kinnisasi kolmeks osaks ning iga osa on seotud kinnisasjaga. Kinnisvara seadmeteks, hoonete seadmeteks ja tööstuslikeks seadmeteks. Kinnistu seadmed on näiteks hooned, juhtmed, torud, voolikud, aiad või muud konstruktsioonid, mis on lisatud maapinna peale või maa sisse alaliseks kasutamiseks, kasvavad puud, muud taimed ning ka looduslikud väetised. Kinnisasjaks võib ka lugeda hooneid või konstruktsioone, mis asuvad väljaspool oma omandit, kui see on ette nähtud alaliseks kasutamiseks asjaõigus seaduse tähenduses ja hoone või konstruktsioon ei ole osa omandist. Ehitiste hulka kuuluvad näiteks ka sillad, seinad või muulid. Hooned peavad olema kindlasti kinnitatud maale, et neid kasutada alaliselt kinnisasjaga koos, vastasel juhul ei käsitleta seda kinnisasjana. (Andersen, 1997)

Inglismaal lähtutakse kinnisasja definitsiooni tsiviilseadusest. Inglismaa tolliamet on kindlal meelel, et kinnisasi sisaldab hooneid, seinu, puid, taimi ja teisi konstruktsioone ja loodusobjekte, maapinna peal või maapinna sees kokku kuuluva kinnisasjaga. See tähendab seda, et püsivas ühenduses kinnisasjaga on taimed ja masinaid mis on sellele asetatud. Inglismaa on maaseaduse mõistes lahutatud kaheks. Šotimaal on erinevad seadused, põhimõttes ja tavad ülejäänud Inglismaast

(Andersen, 1997). Ühendatud Kuningriikides on kinnisasjaga seotud teenusteks teenused, mida osutatakse ehitustööde käigus, ehk muundamine, laiendamine, lammutamine, remont või hooldus, sealhulgas ka värvimine ja kaunistamine; kinnisvara maaklerite, oksjonipidajate, arhitektide, advokaatide, inspektorite, inseneride teenused ning üldised juriidilised teenused, näiteks ehitusloa taotlemised. (VAT Notice 741A: Place of Supply of Services, 2010)

Lätis saab kinnisasia definitsiooni tsiviilõiguse seadusest. Kinnisasi pole ainult maa, vaid ka laiendused, ehitised ning liikumatud struktuurid. Põhimõtteliselt pole tsiviilõiguses öeldud, kas kinnisasi on ka ehitis, mis on maalt eraldatud (Rozenfelds, 2001). Lätis loetakse kinnisasjaga seotud teenusteks kinnisvarateenuseid, näiteks kinnisvara vahendus ja eksperdi teenuseid, majutust, renti, ehitusteenuseid, ehituse ettevalmistusi (sealhulgas arhitektide teenuseid), koordineerimine ja järelevalve (Par Pievienotās Vērtības Nodokli, 2012).

Leedus on kinnisajaks struktuurid, ruumid, millele kuulub omandiõigus, nagu näiteks aiad, garaažid, kasvuhooned, talud, kalad-farmi struktuurid (Lithuania, 2005). Kinnisasjaga seotud teenusteks loetakse Leedus ehitamine, projekteerimine ja uurimistööd; kasutusõiguse üleandmine või rent; hotellide, motellide, kämpingute või muu sarnane majutus; hindamine, arhitektide ja inseneri teenused (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2016).

Horvaatia (-Škreb, 2009) ja Ungari (Government of kingdom of Bahrain and Governman of Hungary, 2014) on põhimõtteliselt on kinnisasi ikkagi maatükk, millel on peal hooned, puud, veekogud ja teed. Ungaris on kinnisasia seotud teenusteks kinnisvaratehingute agentide ja ekspertteenused; ärikinnisvara teenused; vara kasutamise õiguste teenused ning ehitustööde ettevalmistamine ja koordineerimine (2007. évi CXXVII. törvény, 2016).

Eestis, on kinnisasi tsiviilseadustiku üldosa seaduse kohaselt maatükk koos selle oluliste osadega, nagu näiteks ehitised, mets või mis iganed selle maatükiga püsivalt kinnitatud. Kõik muu on vallasasjad. Käibemaksuseaduses on kinnisasia mõistest pikemalt räägitud. KMS defineerib kinnisajale lisaks ka tsiviilseadustiku üldosa seaduses nii:

1. Hoonestusõigus ja tehnovõrk või rajatis.
2. Ehitis, kui vallasasi ehk selline ehitis, mis ei ole veel kinnistusraamatusse kantud. Seejuures tuleb arvestada aga sellega, et pooleliolev ehitis ei ole veel ehitisseaduse tähenduses kinnisasi ning seda ei käsitleta kinnisasjana.
3. Korteriomand ning korterihoonestusõigus.

Elusloodus ja materiaalne vara ehk loomad, kalad kui ka gaas ja elekter, lähevad direktiivi kohaselt materiaalseks varaks. (Elling, 2014)

Kinnisajaga seotud teenused võivad olla igal Euroopa riigil erinevad. Eestis on kinnisajaga seotud teenusteks majutusteenus, üürimine, kinnisaja parandamiseks tulenevad teenused, näiteks remonditeenus, järelevalve teenus objektil, projekteerimine, projekti planeerimine, maa peal ja sees olevate maavarade uurimine, metsaraie, taimestiku lõikus, puhastamine, koristamine (akende pesu jm), jäätmekogumine või muu kinnisvarahooldus ning kinnisvara haldamine, eksperthinnangute andmine või muu sellega võrdväärne tegevus.

Kokkuvõtteks, sisaldub Euroopa Liidu liikmesriikide kinnisaja definitsioon tsiviilseaduses, maksuseadused kinnisaja definitsiooni ei sisalda. Käibemaksuseadus defineerib mõnel riigil kinnisaja, kuid käibemaksuseaduses selgitatakse mõisteid, mis tekkivad kinnisaja defineerimisel. Mõned riigid defineerivad kinnisajaks ka puuvilju, mis valmivad puu otsas. Enamus erinevatel liikmesriikidel on põhiline on kinnisaja puhul see, et kõik mis asuvad sellel maal, peavad olema kinnitatud maaga, vastasel juhul ei ole tegemist kinnisajaga. Paljudel riikidel oli kinnisaja definitsioon sarnane. Enamus Euroopa liikmesriikidel on kinnisajaga seotud teenustega samalaadne arusaam. Paljudel riikidel on kinnisajadega seotud teenused sama sugused. Kinnisajadega seotud teenusteks loetakse enamusest ehitustööde ettevalmistamine ehk arhitektide ja inseneride teenuseid ja järelevalve; kinnisaja remont ja hooldus; kasutusõiguse muutmine või rendile andmine; majutusteenuste osutamine hotellis või telkimisplatsidel.

2. KINNISASJA TEENUSTE EBAKÕLAD SEADUSES

2.1. Kinnisasjaga seotud teenuste üürile andmise tõlgendamise probleemid

Kinnisasja maksustatakse väga erinevalt. Kinnisasjaga seotud tehingud on hetkel väga levinud ning väga paljudele jäävad segadusse see, kust kohast algab kinnisasja teenuse käive ning millal seda täpselt maksustada tuleb. Kinnisasjaga seotud teenused on üldiselt väga lai mõiste ning neid konkreetseid kinnisasjaga seotud teenuseid, on väga kitsalt lahti kirjutatud. Probleemne on ka sisendkäibemaksu maha arvamine, kuna alatihti jääb segadusse mida maksustatakse ning mida maksustatakse vabatahtlikult või kas üldse maksustatakse. Arusaamatuks jääb ka näiteks see, kas kinnisasja hooldamine, käib ka kinnisasja teenuse alla ning sellelt saab maha arvata käibemaksu. Alatihti ei tõlgendata kinnisasjaga seotud teenuseid korrektselt.

Kui rääkida kinnisasjaga seotud teenustest, siis peab esialgu rääkima üldiselt mis on kinnisasi, kas selle käive on maksuvaba või maksustatav. Kinnisasja või selle osa võõrandamine on käibemaksuseaduse mõistes reeglina maksuvaba. Sellise sätte kehtestab käibemaksudirektiivi ka 12 lõike 1 punktidega a ja b ning artikli 137 lõike 1 punktidele b ja c. Enne esimest maid 2004 kehtis käibemaksuseaduses, et maksuvaba käive oli uue ehitise või krundi võõrandamine kehtiva käibemaksuseaduse järgi oli maksustatav 20 protsendilise maksumääraga, sellega on kehtestatud ka üleminekusäte käibemaksuseaduse paragrahv 46 lõikes 3. (Elling, 2014) Kinnisasja maksustamisel, peab lähtuma nii käibemaksuseaduses, käibemaksudirektiivist, kuid lisaks ka ehitusseadusest, tsiviilseadustiku üldosa seadusest ning asjaõigusseadusest.

Kinnisasja teenuseid on väga mitmeid, näiteks kinnisasja antakse üürile, rendile või antakse kasutusvaldusesse. Tekib küsimus, kas see on maksuvaba või maksustatav teenus. Käibemaksuseaduses paragrahv 16 lõike 2 punkt 2 kohaselt võib välja

lugada seda, et kui antakse kinnisasi üürile, rendile või kasutusvaldusesse, siis neid teenuseid ei maksustata käibemaksuga. Käibemaksuseaduses, kui ka käibemaksudirektiivi artikkel 135 lõike 1 punkt i ütleb, et majutusteenus on ka sõidukite parkimismaja ja parkimiskoha üürile või rendile andmine, statsionaarselt paigaldatud seadme, masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine. Nende loetud kohtadele käibemaksudirektiivi artikli 135 kohaselt maksuvabadust ei kohaldata. (Euroopa Liidu Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 2006)

Nüüd, kui ettevõtte annab oma äripinna üürile, ei või ta kulutusi äripinnaga seoses sisendkäibemaksuga maha arvata. Sellega seoses, tekib võimalus, kui ettevõtte teavitab maksuhaldurit, soovides äripinna vabatahtlikust maksustamisest, lisatakse üürihinna otsa käibemaks, mis tähendab seda, et nüüd on ettevõttes võimalus ja õigus sisendkäibemaksu maha arvata kulutustelt, mis tekkisid selle üüripinnaga ja seda vähemalt kaheks aastaks. Võib tekkida olukord, kus üürnik küsib sisendkäibemaksu tagasi ja tuleb välja, et üürile andja ei ole maksuhaldurile teavitanud käibemaksu vabatahtlikult maksustamisest, kuid uuriija on maksnud iga kuu üüri koos käibemaksuga, siis tuleb üürile andjal maksta käibemaksu ettemaks ning üürnik peab tagastama käibemaksu koos intressidega.

Käibemaksuseaduses oli võimalik enne 2004 aasta esimest maid maksukohustuslasel võimalik maksustada eluruume ja nendega seotud käivet. Seaduse ümbersättestamisel 2004, anti maksukohustuslasel valida, kas käive maksustada või mitte ja seda kümne aasta jooksul. (Elling, 2014) Kümme aastat oli see aeg, kus maksumaksjal ei olnud mingit võimalust teha maksustatavast käibest maksuvaba käivet eluruumide üüri või rendi pealt.

Enne 2015 aasta esimesest jaanuarist, võis olla eluruumide rent nii maksustatud, kui ka maksuvaba. Esimest jaanuarist täiendati käibemaksuseadust. Nimelt kui varem võis eluruumide rent olla maksustatud või maksuvaba, siis 2015 aasta esimesest jaanuarist muudeti seda nii, et üürile või rendile antud eluruumid, mida kasutati äriliseks tegevuseks, peavad olema maksuvaba. Eluruumide rendi vabatahtlik käibemaksuga maksustamine, mis tõi kaasa ettevõtete sisendkäibemaksu tagasi küsimise tulu saamiseks, ei ole enam mingil võimalusel

võimalik. Käibemaksuseaduse paragrahv 16 lõige 3 punkt 1 (Käibemaksuseadus, 2016) ütleb seda, et kui teavitada maksuhaldurit kirjalikult, soovides vabatahtlikult kinnisasja kasutusvalduse, üüri või renti vabatahtlikult maksustada, siis see on võimalik. Kuid vabatahtlikult ei saa maksustada eluruumi, kuna neid ei kasutata ametlikult ettevõtte jaoks vaid elamise jaoks, ehk tegemist on lõpptarbijatega.

Eluruumi definitsiooni leiab võlaõigusseadusest paragrahv 272 (Võlaõigusseadus, 2016), kus on öeldud, et eluruum on elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks. Sama säte kehtestab ka äriruumi definitsiooni. Äriruum on majandus- või kutsetegevuses kasutatav ruum, ehk see definitsioon, ei välista tegelikult eluruumi kasutamist äriruumina. Kindlasti see on üks koht, kus maksumaksja võib maksuameti eest eemale hoiduda. Kui äriregistris vaadelda firmasid, siis väga paljudel väike- kui ka suuretevõtetel on kontorid aadressidel, kus asutajad või omanikud parasjagu elavad. Paljud üürivad välja korteri, milles nad alustavad äritegevust, hea näide oleks kosmeetikud ja juuksurid, kes enamasti sellist „trikki“ kasutavad. Maksustamisel või mittemaksustamisel lähtuti tegelikust majanduslikust sisust, mitte registrijärgsetest korteri staatusest.

Rahandusministeerium on alates 2015 aasta esimesest jaanuarist seisukohal, et eluruumide rent peab olema maksuvaba ka siis, kui eluruumid antakse kasutusse ärilisel eesmärgil. Eluruumide üürile, rendile ja kasutusvaldusesse andmine on maksuvaba käive sõltumata sellest, kuidas üürnik, rentnik või kasutusvaldusesse võtja seda ruumi kasutab. Eluruumi üürile ja rendile andmine on maksuvaba ka siis, kui üürnik või rentnik kasutab seda maksustatava käibe jaoks. Näiteks kui maksukohustuslane annab eluruumi rendile isikule, kes osutab seal mingisugust majutusteenust, nagu külalisetuba, siis käsitletakse eluruumi rendile andmist maksuvaba käibena. (Tõnis Elling, 2015)

Veidi segadust tekitavad, on erinevate seaduste regulatsioonid kinnisasjaga seotud teenustele. Kuidas ja millest lähtuda, kui võlaõigusseadus paragrahv 272 lubab käsitleda eluruumi äriruumina, kuid käibemaksuseaduses on kehtestatud, et eluruumi ei tohi kasutada ärilisel eesmärgil ning sellest sisendkäibemaksu tagasi küsida. Üleüldse kuidas, kes ja millest muutub eluruumi definitsioon ning millal

see muutub äriruumiks. Kui mingil põhjusel maksuvabastuse tõttu ahel katkeb, siis on tegemist käibemaksu kumulatsiooniga, ehk suure rikkumisega. Kui müügikäive, mida teenib ettevõtja selle üürikorteris oleva teenuse pealt ning mis on maksuvaba, siis jääb sisendkäibemaks varjatud kujul teenuse hinna sisse. (Tõnis Elling, 2015)

Maksuametil on suhteliselt raske kontrollida, kas välja üüritud, renditud või kasutusvalduses olevad ruumid on kasutuses eluruumina. Maksuamet näeb ainult pabereid, kuid ei näe füüsiliselt tegevusi, mis hoones toimub. Nende probleemide lahendamiseks tuleks täiendada käibemaksudirektiivi punkte, kus tuleks teha nii, et ettevõtjal ei oleks enam võimalust selle pealt kuidagi tulu teenida. Maksuamet peaks uurima teiste Euroopa liikmesriikide käest, kuidas käitatakse selliste probleemidega ning nende käest õppust võtma ning kindlasti siis saaks sellisele probleemile lahenduse.

Eestis võib tuua ühe kohtulahendi, mis selgitab välja kuidas reageerib sellisele olukorrale maksuamet ning riigikohus kui tegemist on eluruumide renoveerimise ja möbleerimisega. Kohtulahend on aastast 2000, kuid see selgitab nii mõndagi. Riigikohtu lahendis 3-3-1-12-04 seisned probleem selles, et ettevõtte deklareeris käibemaksu kaupade ja teenuste arvete eest, mis oli seoses kolme korteri renoveerimise ja möbleerimisega. Väljastusluba oli korteritele antud 2000 aasta märtsil, mis kehtestas korteritele eluruumide kasutusluba. Ettevõtte on nende renoveerimise ja möbleerimise arvete alusel maha arvanud käibemaksu täies ulatuses. Esimest korterit renditi edasi eluruumina, teist kasutati ettevõtte esinduskorterina ja kolmas oli valmimisjärgus. Maksuamet oli seisukohal et tegemist on käibemaksuseaduse paragrahv 15 lg 5¹ erisättega, mille alusel on käibemaksu mahaarvamine otseses sõltuvuses sellest, milleks ehitist kasutatakse. Osundsäte on selge, kui ehitist hakatakse kasutama eluruumidena, siis ehitamisel, renoveerimisel käibemaksu maha arvata ei tohi. (Riigikohtu halduskolleegiumi 19. aprilli 2004. a kohtuotsus BML Invest OÜ kaebuses Tallinna Juriidiliste Isikute Maksuameti 20. mai 2002. a ettekirjutuse nr 4.1-01.1/14980 osalise tühistamise ja Maksuameti 31. juuli 2002. a otsus nr 324, 2004)

Kohtulahend lõppes selliselt, et Riigikohtu Halduskolleegium leidis, et käibemaksuseadust tuleb tõlgendada nii, et eluruumi kasutada andmisel oleks välistatud käibemaksu kumuleerimine. Pole oluline eluruumide sihtotsarve ja kasutamise eesmärk, vaid selle tegelik kasutamine maksustatavas või maksuvabas käibes. Korter nr 2 oli antud üürile, mis tähendab, et käive oli maksuvaba, millel puudub seaduslik alus sisendkäibemaksu maha arvamiseks. Ettevõtte pidi maksuma riigile tagasi käibemaksu.

Teises riigikohtu lahendis 3-3-1-47-15 (OÜ Kemtal kaebus Maksu- ja Tolliameti 20. mai 2014. a maksuotsuse nr 12.2-3/21602-11 osaliseks tühistamiseks, 2016), toimus suhteliselt sarnane vaidlus selle üle. Nimelt ostis ettevõtte endale seitse korteriomandit. Ettevõttel oli plaanis anda ära korteriomandid teisele ettevõttele, kes hakkab osutama majutusteenust. Ettevõttel polnud õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kuna ta ei saa korteriomandeid kasutada ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks. Korteriid olid eluruumid, mille välja üürimine on käibemaksuseaduse paragrahv 16 lõike 2 punkti 2 kohaselt maksuvaba. Ettevõtte väitis, et ühes eluruumi hakatakse kasutama ärikohtumisteks ja ärikoosolekuteks, mis tähendab seda, et need ruumid ei ole enam eluruumid vaid ettevõtte jaoks kasutatavad ruumid. Külaliskorter ei ole eluruum, ehk sellest ei saa sisendkäibemaksu tagasi küsida. Eluruumiks mõeldud ehitisi, tuleb reeglina käsitleda eluruumidena ning isegi siis, kui ehitisi pole veel valmis ehitatud. Praktika näitab, et taolisi korteriomandeid ei hakata kasutama maksustamise käibe tarbeks, vaid just vastupidi ning sellest käibemaksu ei saa käibemaksuseaduse paragrahv 32 sätestatud korras tagasi küsida. Kohus mõistis jätta Maksu- ja Tolliameti kassatsioonikaebus selle tõttu rahuldamata.

Kasutusotstarbest lähtumine, ei pruugi käibemaksuseaduse kontekstis eluruumide ja mitteeluruumide eristamisel viia õigele tulemusele. Maksukohustuslasele on vaja anda võimalus selgitada ja esitada tõendid selleks, et ära tõestada, kas korter või elamu on tegelikult soetatud äriliseks eesmärgiks, või mitte. Mitte igasugune majandustegevus ei anna võimalust lisada teenusele käibemaksu. Kui ettevõtte äriplaan näeb ette nii, et eluruum antakse üürile alaliseks elamiseks, siis käibemaksuseadusest tulenevalt, ei saa käibemaksu sellele juurde lisada ning korter

pole soetatud maksustatava käibe tarbeks. Kuid kui ettevõtte annab oma korteri teisele ettevõttele majutusteenuse osutamiseks, siis pole tegemist alaliseks elamiseks üüritava pinnaga, vaid pinda kasutatakse seda majandustegevuseks, siis ei muutu käibemaksuseadus paragrahv 16 lõige 3 punkt 1 sisutühjaks. Suur roll on ettevõtte äriplaanis ning seda tuleb Maksu- ja Tolliametil arvestada. Kui äriplaani teostumiseks pole seadusandlikke või muid takistusi ning äriplaani on usutav, tuleb maksukohustuslasele anda võimalus arvata sisendkäibemaks kohe maha. Kolleegium nõustub vastutusajaga et mitte seada ohtu käibemaksuseaduse neutraalsuse põhimõtet ja õigust arvata sisendkäibemaks kohe maha. (Elling, 2016)

Alates 2016. aastast võib füüsiline isik üüritulust elamu või korteri üürimisega seotud kulude katteks maha arvata 20% tulumaksu. Tulumaks on füüsilise ja juriidiliste isikute sissetulekult võetav maks. Selleks ta dokumente esitama ei pea. Tulumaksu 20% mahaarvamine tehakse üüritulu deklareerimisel tuludeklaratsiooni alusel. Eluruumi üüritulu 20% mahaarvamist rakendatakse elamu või korteri üürimisel eluruumi üürilepingu alusel. Eluruumi üürilepinguga on tegemist siis, kui lepinguga antakse üürile eluruum ja lepingu sõlmimisel lepatakse kokku, et seda hakatakse kasutama elamiseks. Näiteks kui äriühing võtab korteri üürile selleks, et seal bürood pidama hakata, siis ei muuda asjaolu see, et korter on iseenesest ka elamiseks kasutatav, üürilepingut veel eluruumi üürilepinguks. Üüritulu hulka ei loeta üüri kõrvalkulu ega koormisi, kui üürnik on neid ise tasunud või üürileandjale hüvitanud. Juhul, kui üürnik on teinud üüritavale eluruumile parendusi, mille abil eluruumi väärtus on tõusnud ning üürileandja üürilepingu lõpus seda kulu üürnikule ei hüvita, siis on üürileandja tuluks väljaüüritud eluruumi väärtuse kasv võrreldes lepingu alguses olnud eluruumi väärtusega. Kui üürnik teeb aga taastusremondi, mille läbi korter või elamu väärtus ei ole tõusnud, siis sellest üürileandjale maksustatavat tulu ei teki. Kui üürileping on sõlmitud juriidilise isikuga, siis juriidiline isik peab tulumaksu kinni pidama üüri brutosummast, välja arvatud üüri kõrvalkulud ja koormised. Üürileandjale tagastatakse tuludeklaratsiooni alusel 20% üüritulult enamakstud tulumaks. (Maksu- ja Tolliamet, 2016)

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et väga suur roll on äriplaanal. Kui äriplaanis on kirjas, et tegemist on äripinnaga, siis kehtivad selleks kehtestatud reeglid.

Käibemaksuseaduses, kui ka käibemaksudirektiivi artiklis 135 lõike 1 punkt i öeldud sätetes käibemaksu ei kohaldata. Maksu- ja Tolliamet peavad leidma sätte, kuidas saada jälile, kas tegemist on eluruumis ärilise tegevusega või mitte. Riigikohtu Halduskollegiumi kohaselt ei ole oluline eluruumide sihtotsarve ja kasutamise eesmärk, vaid selle tegelik kasutamine maksustatavas või maksuvabas käibes. Käibemaksudirektiivi peaks lisama punktid, mis takistaks üürnikel tulu teenida ärilisel eesmärgil, kui tegemist on eluruumiga. Eluruumiks mõeldud ehitisi, tuleb reeglina käsitleda eluruumidena ning isegi siis, kui ehitisi pole veel valmis ehitatud. Füüsiline isik saab üüritud tulumaksu maha arvata 20% suuruses. Üüritud hulka ei loeta üüri kõrvalkulu ega koormisi, kui üürnik on neid ise tasunud või üürileandjale hüvitanud.

2.2. Kinnisasja ehitamisel tekkivate teenuste ebakõlad seaduses

Konkreetsed kinnisasjadega seotud teenuseid on küllaltki palju ning vähesed ettevõtjad, kes tegelevad kinnisasja teenustega, arvavad et teenuse osutamine on näiteks ehitusteenus või kinnisvara üürimise teenus. Tõsi, teenuseks loetakse ehitusteenust ja üürimise teenust, kuid tegelikult on see teenuste nimekiri veelgi sisukam ja konkreetsem. Need, kes ei puutu tihti kokku selliste tehingutega, siis võib teenuse mõiste ja sisu arusaamine olla segane. Paratamatult ei tehta vahet majutusteenusel ja rendil. Sellest tingitud, on ettevõtjad sattunud Maksu- ja Tolliametiga vaidlustesse.

Kinnisasjadega seotud teenused on tõesti ehitusteenus, millesse kuulub ehituse ja paigaldustööd, kui ka hooldustööd ja remonditööd, ehitus või sellega võrdväärne teenus, nagu ennem mainitud, siis ka üüri-, rendi- ja kasutusvaldusesse andmine ning statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine ja kinnisasja müügi või rendiga seotud vahendustasud. Nagu varem mainitud sai, siis on kinnisasjaga seotud teenused ka järelevalve teenus objektidel, projekteerimine, projekti planeerimine, maa peal ja sees olevate maavarade uurimine, metsaraie, taimestiku lõikus, puhastamine, koristamine, isegi hoonete akende pesu, jäätmekogumine või muu kinnisvarahooldus ning kinnisvara haldamine, eksporthinnangute andmine või muu sellega võrdväärne tegevus.

Väga olulisel kohal on kinnisasjaga seotud teenused, mis sõltuvad kinnisasjast ning mis on otseselt ja kaudselt seotud kinnisasjaga. Nendeks on kinnisasja majutusteenused ehk üür või rentimine. Väga suur majutusteenuse osutamisel ja rentimisel on see, et kui pakutakse majutusteenust, siis seda maksustatakse 9 protsendilise käibemaksumääraga ning rentimisel on tegemist maksuvaba käibega, ehk sellest ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Käibemaksuseaduses ei ole öeldud, millistel juhtudel on tegemist majutusteenusega. Turismiseaduses paragrahv 17 lg 2 alusel, on majutusteenus ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük (Turismiseadus, 2015). Turismiseaduses paragrahv 17 lg 3 ütleb mida ei loeta majutusteenusteks: Ettevõtja poolt temale kuuluva vara arvel temaga töö- või teenistussuhtes olevate isikute majutamist; majutamist, mille puhul sõlmitakse eluruumi üürileping, välja arvatud võlaõigusseaduse § 272 14 p1 nimetatud juhtudel; õppeasutuste poolt õppeasutuses õppivate või töötavate isikute majutamist; majutamist reisijaveateenuse osutamiseks kasutatavas transpordivahendis; erakordsetes tingimustes ööbimise võimaldamist elamuse saamise eesmärgil (vabas looduses, onnis, parvel jms) (Turismiseadus, 2015). Kahtlust äratav teine punkt, millest võib järeldada et selle alusel ei loeta majutusteenuseks majutamist, mille puhul sõlmitakse üürileping, kuid sama punkti alusel on majutusteenus majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürimine tähtajaga kolm kuud. Sellest saab järeldada seda, et kui pole sõlmitud üürilepingut ning majutamine kestab kuni kolm kuud, siis võib seda maksumaksja korteri kasutuse külalistele müüa ja lisada sellele juurde 9 protsenti käibemaksu. Kui maksuhalduriga selliseid tehinguid läbi ei räägita, siis võib tekkida vaidlused. Kui maksuhaldurile ei öelda, kas tegemist oli täieliku kasutusõigusega, või peeti silmas hotellindust.

Kindlasti tekitab ka palju küsimusi kuidas saab olla akende pesemine või näiteks maja katuse pesemine kinnisasjaga seotud teenus. Kui seadust põhjalikult ei uuri, siis iga inimene ei saagi sellest aru. Aknad, ukсед ja katus on ehitise olulised osad, järelikult nende puhastamine või parandamine on seotud kinnisasjaga. Põhimõtteliselt ei pea kinnisasjaga teenus olema füüsiliselt näha, kuna teenus on ka ehitamise ettevalmistused, järelevalve teostamine või muu ehitamise abistav teenus. Maaklerid ja eksperdid, kes kinnisasja müüki vahendavad, hindavad ning

valmistavad ette lepinguid ja nõustamisi, on ka seotud kinnisasja teenusega. Kinnisasjaga seotud teenus tekib ka siis, kui kinnisasjast saadud maavara, näiteks puit, väärismetall, siis maavarade transportimisel tekib kinnisasjaga seotud teenus.

Üheks ja kindlasti väga suureks probleemiks on topeltmaksustamine. Topeltmaksustamine toimub siis kui ettevõtte maksab käibemaksu ühe asja eest kaks korda ning see toimub tavaliselt kahe riigi vahel. Kuna tänapäeval saavad inimesed reisida Euroopa Liidu siseselt täiesti vabalt, siis tänu sellele, reisivad inimesed väga tihti ringi. Seal kus on inimesed, seal on ka teenused ja käive. Teenuse maksustamise reeglid ja käibemaksu määr on igas riigis erinev. Kuidas, millises riigis ning kui palju peab ettevõtte käibemaksu maksma, on seadusega paika pandud käibemaksudirektiivis 112/2006, mille ülesandeks on ühtne maksustamine erinevates riikides. Kinnisasjaga seotud teenuste topeltmaksustamisel on ohuks riikide omavaheline käibemaksuseaduste või tsiviilseadustiku üldosa seaduste mõistmine, ehk tuleb veenduda mõlema riigi seadustega. Kui ühes riigis on teenus kinnisasjaga seotud, siis ei pruugi see teises riigis olla sama, lisaks tuleb vaadata ka maksustamise reegleid. Erinevad riigid peavad lähtuma mõlema riigi maksustamisest. Kui ei lähtuta, siis toimub topeltmaksustamine, ehk mõlemad riigid maksavad käibemaksu.

Euroopas kehtib ühtne käibemaksudirektiiv, kuid liikmesriikide käibemaksuseadus ja tsiviilseadustiku üldosa seadus võib erineda igas riigis. Kohtupraktika näitab, et kui kasutatakse või pakutakse kinnisasjaga seotud teenuseid teiste riikidega, siis tuleb alatihti palju arusaamatusi seadusandluses. Näiteks Eesti kohtulahendis 3-3-1-19-15, on selline situatsioon, kus kaks Eesti ettevõtet tegid omavahel äri. Nimelt üks ettevõtte, osutas teisele ettevõttele teenust. Tegemist oli raieõiguse müügiga, mis asus Läti riigis ning sealt transpordiga Eestisse. Käibemaks küsiti tagasi Eesti Maksu- ja Tolliametilt. (OÜ Vilkest kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 29. augusti 2012. a maksuotsuse nr 12.2-3/1046-5 tühistamiseks, 2015) Nüüd tekib küsimus, kus riigis toimub käive ja teenus ning milliselt riigilt küsida tagasi sisendkäibemaksu? Kuna raieõigust saab käsitleda teenusega, siis on see kinnisasjaga seotud teenus ning sellest saab järeldada, et raieõiguse müügi käive on Läti riigi käive ja sellele lisandub juurde Läti käibemaks.

Järgmine ja kindlasti väga tähtis aspekt, mis on seaduse näol suhteliselt kitsendatud kujul ning laiali valguvalt seadustesse kirja pandud, on ehitiste ehitamise alustamine. Ehitusseadustiku (Ehitusseadustik, 2015) järgi, on ehitamine ehitise püstitamine, rajamine, paigaldamine, lammutamine ja muu ehitisega seonduv tegevus, mille tulemusel ehitise tekib või muutuvad selle füüsilised omadused. Ehitamine on ka pinnase või katendi ümberpaigutamine sellises ulatuses, millel on oluline püsiv mõju ümbritsevale keskkonnale ja funktsionaalne seos ehitisega. Ehituse definitsiooni all käib ka muid ehitusalaseid tegureid, nagu näiteks:

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)

Nagu seadusest lugeda, siis ehitustööd on ka lammutamine. Kui lammutada ära hoonel mittekandev sein, siis kas seda saab ka ehitusseadustiku järgi lugeda ehitamiseks? Ehitustöödeks loetakse tegemisi, mille tagajärjel peavad ehitise omadused oluliselt muutuma, kuid kes ütleb seda, kas ehitise on oluliselt muudetud või mitte. Kinnisasjaga seotud teenustel tuleb arvele esitada juurde käibemaks 20%, mitte nagu tavateenustel, mis on 0%.

Enne ehitamise algust, on kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, planeerimisseadus ja ehitusseadustik koostanud ülesanded kohalikele omavalitsustele korraldada territoriaalplaneerimine ja ehitusalast tegevuse tagamist. Tavaliselt käib enne ehitamise algust kõik paberimajandus läbi kohalike omavalitsuse ning need võivad olla erinevatel kohalikel omavalitsustel erinevad. Üldiselt on kohalike omavalitsuse ülesanneteks üld- ja detailplaneering, teemaplaneering, koostamise korraldamine, vastuvõtmine, kehtestamine, ehitusprojektide ja planeeringute järgi ehituslubade väljastamine, projekterimistingimuste väljastamine, ehitusprotsessi järgimine, projektide ja

ehitusdokumentatsiooni kontrollimine ja säilitamine, valminud või renoveeritud ehitistele kasutuslubade väljastamine (Margi, 2016). Kõik eelnimetatud tegevused on kinnisasjaga seotud teenused.

Ehitamisega ettevalmistamise teenus on planeerimine ehk detailplaneering ja üldplaneering ning need on sisuliselt kinnisasjaga seotud teenus, mida peab kindlasti enne ehitust tegema. Detailplaneerimine koosneb joonistest ja tekstist, mis on ühtlasi ka ehitustegevuse aluseks ning see koostatakse linna või valla territooriumi osa kohta (Planeerimisseadus, 2003). Ehitusseadustiku alusel, peab planeerimist, detailplaneeringut ja üldplaneeringut kontrollima ka selleks sõltumatu pädev isik, ehk tal peab olema teatud kvalifikatsioon. Järelikult pädeva isiku poolt tehtud tegemised, näiteks ekspertiis ja muud tegemised on kinnisasjaga seotud teenused. Kindlasti peab tähele panema seda, et igasugune käive, mis tekib kinnisasjaga seotud teenuste puhul, maksustatakse see kinnisasja asukoha riigis.

Ehitamise algfaasiks on kõigepealt krundi soetamine. Kui krundile tahetakse ehitada elamumaja, siis peab krunt olema vormistatud elamumaana. Krundi kasutamise otstarbe muutmist saab muuta kohalikus omavalitsuses. Seejärel kehtestatakse projekteerimise või detailplaneeringu tingimused ning peale seda tellitakse ehitusprojekt mõnelt arhitektilt või ettevõttelt. Kui kõik tehingud ja projektid on käes, tuleb teatada kohalikku omavalitsust ehitamise alustamisest.

Ehitamise alustamisel, kasutatakse mitmeid teenuseid nii erasektoris, kui ka avalikus sektoris. Erasektoris on ehituse ettevalmistamisel kõiksugused projekteerimised, hindamised, hinnapakumised, riigihangete korrigeerimised. Teenus on ka ajutiste majade ehitamine ehitusobjektile näiteks tööliste jaoks kui ka järelevalve. Avalikus sektoris, ehk kohalikus omavalitsuses kontrollitakse samu projekte, mida on erasektoris vormistatud.

Kinnisasja teenuste hulka kuulub ka kinnisasja hooldusteenus. Hooldusteenus vormistatakse ehitise projekteerimise ajal. Seda kasutatakse tavaliselt kinnisasja rentimisel või üürimisel. Hooldusteenused ilmnevad kommunaalmakse all. Kommunaalmaksu maksustatakse tavaliselt käibemaksu 20% määraga. Tekib

küsimus, miks on kommunaalmaksul kehtestatud 20% maksumäär, kuid üür on maksuvaba, kuigi nad mõlemad on sisuliselt kinnisasjaga seotud teenused.

Kokkuvõtvalt, on ehitamine ehitise püstitamine, rajamine, paigaldamine, lammutamine ja muu ehitisega seonduv tegevus, mille tulemusel ehitise tekib või muutuvad selle füüsilised omadused. Enne ehituse alustamist, teostatakse kinnisasjaga seotud teenuseid, milleks on planeerimine ehk detailplaneering ja üldplaneering, projekteerimised, hindamised, hinnapakumised, riigihangete korrigeerimised ja järelevalve. Majutusteenus ja rent on väga erinevate sätetega mõisted. Kui pole sõlmitud üürilepingut ning majutamine kestab kuni kolm kuud, siis võib seda maksumaksja korteri kasutuse külalistele müüa ja lisada sellele juurde 9% käibemaksu. Hooldusteenused ilmnevad kommunaalmakse all. Kommunaalmaksu maksustatakse tavaliselt käibemaksu 20% määraga. Kui tegemist on teenustega, mis sõltuvad teineteisest, siis tuleks kehtestada üks ja kindel säte, mis reguleerib koos nii üüri kui ka hooldusteenust. Kui ühes riigis on teenus kinnisasjaga seotud, siis ei pruugi see teises riigis olla sama, lisaks tuleb vaadata ka maksustamise reegleid. Erinevad riigid peavad lähtuma mõlema riigi maksustamisest. Teenuse osutamise riigis toimub alati käive.

KOKKUVÕTE

Kinnisasjaga seotud tehingud ja toimingud on muutunud tänapäeva ühiskonnas oluliseks. Kinnistuid ehitatakse, renoveeritakse, restaureeritakse, müüakse ja renditakse. Selleks kasutatakse kinnisasjaga seotud teenuseid, et tehinguid teostada. Töö kirjutamisel on lähtutud Eesti riigi käibemaksuseadusest ning võrdlemist ja analüüsimist Eesti kohtulahenditega.

Lõputöö aktuaalsuseks oli see, et kinnisvara ja maksustamise probleemid on alates 2016. aasta algusest üheks Maksu- ja Tolliameti prioriteediks. Lisaks sellele, jõustus alates 2016. aasta alguses tulumaksuseaduse muudatused eluruumide üürimise ja rendi asjus.

Lõputöö oli uudne, sest varasemalt ei ole uurimistöodes käsitletud kinnisasjaga seotud teenuseid. Rahandusministeerium on muutnud seisukohti eluruumide rendile andmises. Kindlasti huvitab see teema ettevõtteid, kes osutavad kinnisasjaga seotud teenuseid ning mis meetodil on lubatud arvata maha sisendkäibemaksu. Lisaks sellele ka ettevõtteid, kes tegelevad hoonete ehituse või müügi ettevalmistusega ja hooldusega.

Lõputöö probleemiks on see, et kinnisasjaga seotud teenuste tõlgendamisel tekib arusaamatusi mida maksustada ning mida mitte. Käibemaksuseaduses, on põhilised kinnisasjaga seotud teenused ära märgitud, kuid nende teenustega seotud kõrvalteenuseid ei ole seaduses mainitud.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida kinnisasjaga seotud teenuste maksustamise ebakõla seaduses.

Töö eesmärgi saavutamiseks, oli esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest. Käibemaks on riiklik maks, mida kogub Maksu- ja Tolliamet. See on olemuselt tarbimise ja kulutusemaks. Käibemaksu kogutakse maksukohustuslaselt, kes ostab kaupu või teenuseid, mille hinnas on sisse arvestatud käibemaks. Käibemaks on tarbijat koormav maks. Käibemaksuäär on Eestis 20%. Käibemaks on perioodiline ja kaudne maks. Käibemaksu koheldakse

nii kauba kui teenuse osutajaid ja tarbijaid ühte moodi. Üldjoonte maksustatakse käibemaksu sihtkohamaa printsiibi alusel, ehk toodet või teenust maksustatakse seal, kus toimub tarbimine või teenuse osutamine.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade kinnisasjas mõistest ja olemusest. Otsida tuli kinnisasja definitsioone ka erinevate Euroopa riikide tsiviilseadustiku üldosa seadusest kui ka käibemaksuseadusest. Eesmärgiks oli otsida enamus liikmesriigi kinnisasja definitsiooni. Anti ülevaade ka kinnisasjaga seotud teenustest Euroopa liikmesriikides ning Eestis.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida kinnisasja teenuste maksustamisel tekkivaid probleeme. Põhiline uurimine oli kinnisasja teenuse maksustamist, ehk kust algab teenuse käive ning millistel juhtudel milline osapool saab seda sisendkäibemaksuna maha arvata. Segadust tekitas kinnisasja rendi- üüri- kasutusvaldusesse andmise sisendkäibemaksu maha arvamine. Kohtupraktikat analüüsid selgus, et kui ehitist hakatakse kasutama eluruumidena, siis ehitamisel, renoveerimisel käibemaksu maha arvata ei tohi ehk eluruumis pesitsev kodanik on lõpptarbija. Edasiseks tuleks analüüsida, kuidas saab eluruume kasutava ettevõtte äritegevust ära tõestada ning ära hoida maksuameti poolt. Seaduses sellist regulatsiooni hetkel veel ei eksisteeri.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida kinnisasja teenuste pakkumisel seotud probleeme. Rõhk oli kinnisasja ehituse ettevalmistamiseks seotud teenuste käsitlemisega ning hooldusteenuse osutamisega seotud teenused ning nende maksustamine. Kui pole sõlmitud üürilepingut ning majutamine kestab kuni kolm kuud, siis võib seda maksumaksja korteri kasutuse külalistele müüa ja lisada sellele juurde 9 protsenti käibemaksu ning see tuleks ära öelda konkreetselt käibemaksu seaduses. Lahti selgitati ka mis on majutusteenuse ja rentimise vahe ning kuidas neid maksustatakse. Kinnisasja ehituse ettevalmistamiseks seotud teenus on ehitiste planeerimine, järelevalve osutamine ja hindamine. Kinnisasja ehitamise ettevalmistamise teenus on seotud nii ettevõtete kui ka avaliku sektoriga. Teenuseid analüüsid selgus, et grammatiliselt on seadustesse kirjutatud seadused väga üldiselt ning täpse regulatsiooni saamiseks, tuleb ette võtta rohkem kui neli seadust korraga. Kui üüriteenus on käibemaksu vaba, siis kommunaalmaksud on 20%

käibemaksumääraga, kuid mõlemad on kinnisasjaga seotud teenused. Tegemist on ühtse teenusega, mida peaks kooskõlastama. Käibemaksuseaduses ja tsiviilseadustiku üldosa seaduses peaks olema selline säte kirjas, mis määrab mõlema teenuse maksu. Käibemaksuseaduses peaks olema välja toodud, mis on majutus ja teenus ning punktid, mida ja kui palju maksustada tuleb. Käibemaksu seaduses peaks olema ka selgelt välja toodud kõrvalteenuste tõlgendamine.

Edaspidi tuleks analüüsida kinnisasjaga seotud teenuste maksustamist, kõrvalteenuseid, tõlgendamist ning pöördmaksustamist Euroopa Liikmesriikide vahel.

SUMMARY

Immovable property transactions and operations have become more important in today's society. It can be built, renovated, restored, sold and rented. For this purpose, the services for immovable property exist to perform these transactions.

The graduation thesis has been written on the title „The Discords in Laws That Cover Services Connected with Immovable Property“, is to find out all services what consists immovable property and analyze ancillary services. The thesis is written in Estonian language and consist 43 pages. The thesis has been used 65 sources including theoretical prices, laws and court decisions, which are referred in the thesis.

Immovable property services topic is timely, because the real estate and tax problems are Tax and Customs Board main priority in 2016. In addition, tax treatment of residential lessees is more effective in the beginning of 2016.

The thesis aims to analyze the law discords of immovable property services.

1. Providing an overview is given of the nature of value added tax.
2. Providing an overview of immovable property.
3. Analyzing what is renting out the property problems of interpretation services.
4. Analyzing the immovable construction services arising from the mismatch of laws.

An immovable services for tax service is either taxed or exempt. After 2015 was living quarters renting taxfree even when space is used for business purposes. This made big problems between Estonian Tax and Customs Board and enterprisers. Problems found immovable initial introduction and then giving it to rent or lodging. The law has no definition that defines which services specifically with VAT. In VAT act there is limited info which gives the point what is exactly immovable services and that is why this cause a lot of misunderstandings. Transactions should be taxed on the basis, in particular economic substance, not an apartment in

registered office of entry. The VAT act should also be clearly spelled out in interpretation of the ancillary services.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

2007. évi CXXVII. törvény (2016) Wolters Kluwer.

Case no C-240/05. Administration de l'enregistrement et des domaines versus Eurodental Sàrl I-11479, paragraphs 23, 46 (2007) European Court .

Administration, F. T., 2013. *Vero Skatt*. [Võrgumaterjal]

Leitav: [http://www.vero.fi/en-](http://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keel/Muutused_ehitusteenuste_kaibemaksustamis)

[US/Tax_Administration/Eesti_keel/Muutused_ehitusteenuste_kaibemaksustamis](http://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keel/Muutused_ehitusteenuste_kaibemaksustamis)
[%2815280%29](http://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keel/Muutused_ehitusteenuste_kaibemaksustamis)

[Kasutatud 13 aprill 2016].

Ahven, C., 2015. "*Kinnisasjaga seotud tehingute maksustamine käibemaksuga*", Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Case No C-146/5. Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn I-7861, Judgement 27.09.2007, I-7861.

Andersen, A., 1997. *Study on the application of Value*. [Võrgumaterjal]

Leitav:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/report_vat_immovable_property.pdf

[Kasutatud 23 märts 2016].

Artigo 6.º "Localização das operações" (2010) Autoridade tributaria e Aduaneira.

Riigikohtu halduskolleegiumi 02. mai 2001 otsus asjas nr 3-3-1-18-01, Riigiteataja.

A, Sõerd., 2007. "Kinnisasjade maksustamisest". *Maksumaksja*, p 14.

Asjaõigusseadus (2012) Riigiteataja.

"Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge mechanism' within the EU vat system" (2014) European Union.

Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Umsatzsteuergesetz 1994, Fassung vom 02.05.2016 (2016) Bundeskanzleramt Rechtsinformationssystem.

Code général des impôts (2009) Republique Francaise.

Commission of the European Communities v French Republic 4797, paragraphs 16, 17. (1988) ECJ, ECR.

Commission of the European Communities paragraphs 16, 17 (1988) ECJ.

Commissioners of Customs and Excise v Midland Bank paragraph 29 (2000) European Court.

Cypros Online, 2016. *Cypros property information "Legal Notes on Real Estate & Property in cypros"*. [Võrgumaterjal]

Leitav: www.cyprus-online.com/cyprus-property-information.html
[Kasutatud 4 Aprill 2016].

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633 - (2010)
Documentazione Economica e Finanziaria.

del Impuesto sobre el Valor Añadido. (2016) Noticias Juridicas.

Ehitusseadustik (2015) Riigiteataja.

ELi Ühine Käibemaksusüsteem (2015) EUR-Lex.

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

Elling, T., 2016. *Äripäev*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2016/03/28/ka-eluruumi-renti-saab-kaibemaksustada>
[Kasutatud 29 aprill 2016].

Etienne Debouche v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen I-4495 (1996)
ECR.

Euroopa Liidu Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ (2006) Euroopa Liidu teataja.

Europa, 2016. *Rahus elav Euroopa alustab koostööd*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://europa.eu/about-eu/eu-history/1945-1959/index_et.htm

European Union, 2015. *Europa*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://europa.eu/about-eu/countries/index_et.htm [Kasutatud 5 aprill 2016].

Government of kingdom of Bahrain and Governman of Hungary, 2014. *International taxtreaty*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://internationaltaxtreaty.com/download/Bahrain/DTC/Bahrain-Hungary-DTC-Feb-2014.pdf> [Kasutatud 5 aprill 2016].

Riigikohtu halduskolleegiumi , 31. juuli 2002. *Otsus nr 3-3-1-21-02*.

Kaing, M., 2007. *Kinnisvara alused*. Tartu: AS Atlex.

Kohalike maksude seadus, jõustunud 21.09.1994, Riigiteataja.

Käibemaksuseadus (2012) Riigiteataja.

Käibemaksuseadus (2016) Riigiteataja.

Law No. 89/2012 Coll, "Civil Code" (2012) Czech Legislation.

Lehis, L. *Maksuõigus*. Tallinn: Juura, 2009

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2016) Infolex.

Lithuania, T. G. o. t. R. o., 2005. *Global law*. [Võrgumaterjal] [Välja otsitud 5 aprill 2016].

Loi Du 12 Fevrier 1979 concernant la Taxe sur la Valeur Ajoutee (2012) Le Gouvernement de Grand Duché de Lucemburg.

Maksu- ja Tolliamet, 2016. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/et/tulu-deklareerimine/uuri-ja-renditulu-litsentsitasu/kasulik-teave/fuusilise-isiku-uuritulu> [Kasutatud 12 mai 2016].

Maksu- ja Tolliamet, 2015. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.emta.ee/index.php?id=28465#5.1> [Kasutatud 19 Detsember 2015]

Maksukorralduse seadus (2002, 2014) Riigiteataja.

Margi, E., 2016. *Põtsamaa Vald*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://poltsamaavv.kovtp.ee/ehitus-ja-kaeveluba> [Kasutatud 13 aprill 2016].

Ministry for justice, culture and local government, 1870. *MJCL eServices*.

[Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=8580&l=1> [Kasutatud 5 aprill 2016].

Ο περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (2010) Ministry of Finance

Riigikohtu halduskolleegiumi 20. mai 2014, otsus asjas nr 3-3-1-47-15.

Riigikohtu halduskolleegiumi 12. mai 2015, otsus asjas nr 3-3-1-19-15.

Riigikohtu halduskolleegiumi 19. aprilli 2004. otsus asjas nr 3-3-1-12-04.

Riigikohtu halduskolleegiumi 28. mai 2002 otsus asjas nr 3-3-1-21-02.

Par Pievienotās Vērtības Nodokli (2012) Latvijas Republikas Tiesību Akti.

Planeerimisseadus (2003) Riigiteataja.

P, Pärna. *Asjaõigusseadus kommenteeritud väljaanne*. Tallinn 2004: Juura.

Rozenfelds, J., 2001. *Juridica International*. [Võrgumaterjal] Leitav:

http://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2001_1_108.pdf [Kasutatud 5 aprill 2016].

Räägel, H., 2013. *Hoonestusõigust ei tasu karta*. [Võrgumaterjal] Leitav:

www.kinnisvaraturg.ee/?c=infokeskus&t=artikkelid&ca=artikkel&aid=10081

[Kasutatud 19 detsember 2015].

Ryšavá, J., *Procedures for Value Added Tax for Services Connected with Immovable Property in Particular EU Member States (27) 2012*, Tsehhi: Enterprise Europe Network.

-Škreb, M. K., 2009. An occasional publication of the institute of public finance newsletter. "What should one know about immovable property taxation in Croatia?", 1(46), p. 8.

Zákon o dani z přidané hodnoty (2004) Business Center.

Tammert, P., 2003. *Maksudus*. Tallinn: Aimwell.

Tammert, P., 2005. *Maksudus: õpik ülikoolidele ja kõrgematele õppeasutustele*. Tallinn: Aimwell.

Turismiseadus (2015) Riigiteataja.

Tõnis Elling, T. S., 2015. *Muudatused äriruumide maksustamisel*. [Võrgumaterjal]
Leitav: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/03/05/muudatused-elu-ja-ariruumide-maksudamisel> [Kasutatud 6 aprill 2016].

Value Added Tax Chapter 406 (1999) Ministry for Justice, Culture and Local Government.

VAT Notice 741A: Place of Supply of Services (2010) GOV.UK.

Wet op de omzetbelasting (2016) Verheid.nl.

Võlaõigusseadus (2016) Riigiteataja.