Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Christer Ahven

KINNISASJAGA SEOTUD TEHINGUTE MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling: mag.iur

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2015

Töö pealkiri eesti keeles: Kinnisasjaga seotud tehingute maksustamine käibemaksuga

Töö pealkiri võõrkeeles: Imposition of Value Added Tax on Transactions Related to Immovable Property

Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 44 leheküljest. Töös on kasutatud 30 allikat, sh teoreetilist kirjandust, seadusi ja kohtuotsuseid, millele on töös viidatud.

Lõputöö teema on aktuaalne, sest kinnisasja müüjate ja ostjate seas pole välja kujunenud ühesugust kindlat praktikat kuidas teavitada maksuhaldurit vabatahtliku maksustamise kohaldamisest. Lõputöö eesmärgiks on analüüsida kinnisasjadega seotud tehingute maksustamist käibemaksuga. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest.
2. Antakse ülevaade kinnisasja mõistest Euroopa Liidu liikmesriikides.
3. Antakse ülevaade kinnisasjast ja selle maksustamisest käibemaksuga.
4. Analüüsitakse sisendkäibemaksu mahaarvamisega soetud probleeme.

Kinnisasjade võõrandamisel on kaks varianti, kas tehing on käibemaksuga maksustatav või on see maksuvaba. Maksuvaba käivet on võimalik vabatahtlikult maksustada, sellest Maksu- ja Tolliametit eelnevalt teavitades. Vabatahtliku maksustamise kohaldamisel käive pöördmaksustatakse KMS § 41^1 kohaselt ning otsest maksulaekumist riigikassasse ei toimu. Lisaks on probleeme tekitanud kinnisasja esmane kasutuselevõtt ja eluruumide rendi ja üüri vabatahtliku maksustamise piiramine. Seaduses puudub definitsioon kinnisasja kasutusele võtmise kohta, see aga põhjustab eriarusaamasid ning segadust millal on ehitis esmaselt kasutusele võetud ja millal mitte. Alates 1. jaanuarist 2015 ei saa Rahandusministeeriumi seisukohalt eluruumide renti ja üüri enam vabatahtlikult maksustada, antud olukord pole aga äriühingute suhtes õiglane. Tehingu maksustamisel tuleks lähtuda eelkõige majanduslikust sisust, mitte korteri registrijärgsest kandest.

Võtmesõnad: käibemaks, kinnisasi, vabatahtlik maksustamine, maksuvaba.

Võõrkeelsed võtmesõnad: value added tax, immovable property, voluntary taxation, untaxed.

Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Maksu- ja Tolliameti arengukava aastateks 2013-2016.

Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu

Töö autor: *Christer Ahven*

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.

Allkiri:

Vastab lõputöö nõuetele	Allkiri:
Juhendaja: Tõnis Elling	
Kaitsmisele lubatud	Allkiri:
Kolledži direktor: Uno Silberg	

SISUKORD

SISSEJUHATUS 4
1. KÄIBEMAKSU MÕISTE JA KINNISASI EUROOPA LIIDU RIIKIDES 7
1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus 7
1.2 Kinnisasi Euroopa Liidu riikides 14
2. KINNISASJA MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA NING VABATAHTLIK MAKSUSTAMINE 23
2.1 Kinnisasi ja selle maksustamine käibemaksuga 23
2.2 Kinnisasja maksustamisega seotud probleemid 29
KOKKUVÕTE 38
SUMMARY 41
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU 42

SISSEJUHATUS

Kinnisasjaga seotud tehingud ja toimingud on muutunud tänapäeva ühiskonnas laialt levinud nähtuseks. Ehitatakse palju, kinnistuid renoveeritakse, kujundatakse ümber ja müüakse. Kinnisasi on maapinna kindlate mõõtmetega osa ehk maatükk, kinnisasjaks loetakse kõiki antud maatükiga seotud osi, mida ei saa lugeda eraldiseisvaks või ole mingil muul moel võimalik teisaldada. Kinnisasjana on käsitletav ka maja külge ehitatud terrass. Eraomand on saanud tavapäraseks nähtuseks, aina enam ostetakse kinnisvara ja muudetakse seda enda käejärgi mugavamaks ja hubasemaks. Kinnisasjaga seotud tehingute maksustamisel käibemaksuga on kaks võimalust, kas tehing on maksuvaba või kuulub see maksustamisele käibemaksuga.

Lõputöö teema käsitleb kinnisasjadega seotud tehingute maksustamist käibemaksuga. Autor valis antud teema selle vähese kajastamise tõttu meedias ja kohtupraktikas, millest tulenevalt puuduvad inimestel vastavad teadmised kinnisasjaga seotud tehingute käibemaksustamise kohta. Samuti on käibemaksuseaduses kinnisasjaga seotud tehingute maksustamisest vähe juttu, mis aga põhjustab kinnisasja omandavate, remontijate või parandajate seas segadust ning vastakaid arvamusi.

Kinnisasjaga seotud tehingute maksustamine käibemaksuga on aktuaalne, sest 2014. aastal on lahenduse saanud kaks Riigikohtu lahendit kinnisasjade vabatahtliku käibemaksustamise kohta. Äriühingud on müünud oma kinnisasjad aktsiaseltsidele lisades hindadele ka käibemaksusumma, seal juures pole teavitanud Maksu- ja Tolliametit vabatahtliku maksustamise kohaldamisest. Probleemiks on ettevõtete sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kuna tegemist on maksuvaba käibega pole kinnisasja müüjal õigust kinnisasja hinnale lisada käibemaksu, kui sellest pole teavitatud maksuhaldurit.

Kinnisasjaga seotud tehingute maksustamine käibemaksuga on uudne teema, kuna varasemalt pole uurimistöödes käsitletud selliseid teemasid nagu kinnisasja vabatahtlik käibemaksustamine ja sisendkäibemaksu maha arvamise probleemid

kinnisasjadega seotud tehingute näitel ning analüüsida kinnisasjade kasutuselevõtmisega seotud probleeme ja kitsaskohti. Varasemalt on antud teemat küll Sisekaitseakadeemias kaudselt käsitletud, kinnisasjaga seotud tehingute käibemaksustamisega seotud probleemid Eesti näitel. Autor leiab, et teema analüüsimine loob parema arusaama kinnisasja kasutusele võtmisest ja sisendkäibemaksu maha arvamisest.

Kinnisasjaga seotud tehingute maksustamine on nii Eestis kui ka mujal Euroopas tekitanud mitmeid probleeme. Lõputöös käsitletavaks probleemiks on käibemaksu lisamine kinnisasjade müügil, mitmete oluliste mõistete defineerimises ja käibemaksuseaduse kohaldamises. Probleeme on tekitanud vabatahtliku maksustamise kohaldamine ja seaduse tõlgendamise eriarusaamad, mis aga tekitavad segadust nii kinnisasja müüjates kui ka ostjates. Ostjate õiguses maha arvata ostetud kinnisasja soetamisel tasutud sisendkäibemaks, kui müüja pole teatanud vabatahtlikust maksustamisest või on teinud seda ebakorrektselt.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida kinnisasjadega seotud tehingute maksustamist käibemaksuga.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

5. Antakse ülevaade käibemaksu olemusest.
6. Antakse ülevaade kinnisasja mõistest Euroopa Liidu liikmesriikides.
7. Antakse ülevaade kinnisasjast ja selle maksustamisest käibemaksuga.
8. Analüüsitakse sisendkäibemaksu mahaarvamisega soetud probleeme.

Lõputöö koostamisel kasutatakse esimeses peatükis teoreetilist uurimust. Töö teises peatükis kasutatakse kvalitatiivset meetodid. Lõputöö puhul on tegemist teoreetilise uurimistööga, kus töö esimeses pooles antakse kirjutatavast teemast teoreetiline ülevaade ning teises osas antakse ülevaade kinnisasjast ja selle maksustamisest käibemaksuga ning analüüsitakse kinnisasjade maksustamisel sisendkäibemaksu mahaarvamisega seotud probleeme.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis jagunevad veel omakorda kahte alapeatükki. Esimese peatükis antakse ülevaade käibemaksust ja kinnisasjast.

Esimese peatüki esimeses alapeatükis annab autor ülevaate käibemaksu mõistest ning üldisest olemusest. Teises alapeatükis antakse ülevaade kinnisasja mõistest Euroopa Liidu liikmesriikides.

Teises peatükis antakse ülevaade kinnisasjast ja kinnisasja maksustamisest käibemaksuga ning analüüsitakse kinnisasja kasutusele võtmist Ehitusseaduse tähenduses ja antakse ülevaade sisendkäibemaksu maha arvamisest kinnisasjadega seotud tehingute puhul.

Allikatena kasutatakse töös erialakirjandust, käibemaksuseadust, eesti keelseid artikleid, inglise keelseid artikleid ning Riigikohtu lahendeid.

1. KÄIBEMAKSU MÕISTE JA KINNISASI EUROOPA LIIDU RIIKIDES

1.1 Käibemaksu mõiste ja olemus

Iga müüdava toote ja teenuse hinnale on lisatud käibemaks. Igapäevaselt tarbivatele tarbijatele jääb toodete või teenuste hinnale lisandunud käibemaks tihti märkamatuks, kuna ostuhinnale lisandunud käibemaksu väljendab neile üksnes kassast väljastatud kassatšekk või arve. Vähesed ostjad teadvustavad endale, et ostu terviksumma moodustab toote või teenuse omahind ja sellele lisaks käibemaks. Käibemaksu summat ei arvestata aga alati samadel põhimõtetel, erinevused tekivad käibemaksusoodustustel. Analüüsimaks kinnisasjadega seotud tehingute maksustamist käibemaksuga tuleb kõigepealt kirjeldada käibemaksu põhimõtteid.

Kaupade või teenuste müügi käibelt võetavaid makse tunti juba antiikajal. Praegusel ajal maksustatakse üldiselt kõiki teenuseid ja kaupasid, kuid varasematel aegadel domineerisid üksikutelt kaupadelt või teenustelt võetavad maksud. Sellised maksud, mis on ka tänapäeval, ehk kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil. Müügimaksu kehtestamine leidis suuremal määral kehtestamist alles Esimese maailmasõja ajal ning selle järel. Tol ajal kasutati müügimaksu administreerimiseks maksumärke. Müügimaksud võisid olla, kas mitmeetapilised kumuleeruvad või üheetapilised. Mitmeetapilised kumuleeruvad maksud tähendasid seda, et maksustati kõik müügitasandid ning sisendkäibemaksu maha ei arvatud. Üheetapilised maksud tähendasid seda, et maksustati ainult toomist, hulgimüüki või jaemüüki.[1]

Käibemaks kui lisandunud väärtuse maks on muutunud Euroopa Liidu kaudsete maksude poliitika taustal liikmesriikide jaoks tervikuna primaarseks tuluallikaks.[2] Esimesena kehtestati lisandväärtuse maks Prantsusmaal 1954. aastal.[3] Arvestades asjaolu, et käibemaksu näol on tegemist suhteliselt uue maksuga, on Lääne-Euroopa

[1] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täidetud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 285.
[2] Kägi, K. Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus 2004), lk 9.
[3] A. A. Tait. Value Added Tax, International Practise and Problems.Washington International Monetary Fund, 1988, p 450.

ühtne käibemaksupoliitika võimaldanud harmoniseerida tarbimise maksustamist puudutava terminoloogia ja põhimõtted.

Käibemaksuga seonduvate üldpõhimõtete tundmine on möödapääsmatu selleks, et korrektselt mõista ja kasutada kohalikus käibemaksuseaduses, Euroopa Liidu direktiivides ja Euroopa Kohtu maksustamist puudutavates otsustes sätestatud reegleid ning järeldusi.[4]

Tänapäeval kehtib lisandväärtuse maks lisaks Euroopa Liidu liikmetele näiteks Iisraelis, Marokos, Keenias, Kanadas, Egiptuses, Madagaskaril, Hiinas, Austraalias. Samas näiteks Ameerika Ühendriigid kasutavad jätkuvalt „vanamoodsat" müügimaksu ning puuduvad märgid selle kohta, et nad kavatseksid lisandväärtuse maksu omaks võtta.[5]

Eestis kehtestati käibemaks esimest korda Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrusega nr 209 (RT 1990, 14, 158), mis jõustus 1. jaanuaril 1991.[6] Alates 1. jaanuarist on käibemaks kehtestatud seadusega. Kokku on olnud Eestis juba neli erinevat käibemaksuseadust.[7]

Lisandunud väärtuse maksu kasutuselevõtmise põhjus oli selles, et varem kehtinud erinevad müügimaksud takistasid kaupade vaba liikumist, kuna maksukoormus sõltus käivete arvust ja müüjate staatusest. Lisandunud väärtuse maksu põhimõte kehtib ainult riigisiseselt käibelt arvestatud käibemaksu suhtes. Käibemaks ehk lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena - maksusumma jaotub paljude ettevõtete vahel.[8] See tähendab seda, et müügiahela iga järgnev ettevõtja lisab summale veel enda väärtuse ja käibemaksuga maksustatakse iga järgneva ettevõtja lisatud väärtust. Selline võte välistab ühe kauba või teenuse topeltmaksustamise. Lisandunud väärtuse põhimõttega vähendatakse maksukoormust eelmistel etappidel makstud käibemaksu võrra. Lisandväärtuse põhimõtte kasutamata jätmisel makstaks käibemaksu kauba või teenuse kogusummalt, selline maksutehniline võte vähendab müügiahela lõppsummat oluliselt.

---

[4] Kägi, K. Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus 2004), lk 9.
[5] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täidetud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 286.
[6] Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990. määrus nr 209. Käibemaksuga maksustamise kord, RT 1990,14,158.
[7] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täidetud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 286.
[8] Lehis, L. Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega (Tartu: 2002), lk 485.

Lisandväärtuse maksustamiseks on maksukogumine sisendmaksu maha arvamisega. Selles süsteemis jääb järele ainult jae müüjale suunatud maks kaupade ja teenuste jaehinnalt. Iga maksukohustuslane arvutab ja maksab maksu oma varude kogumahult. Sel teel arvutatud maksult on maha arvatud maks, mis maksti teisele maksukohustuslasele või importimisel. Vahe peab olema makstud. Kui vahe on negatiivne – näiteks kui on tehtud investeeringuid -, hüvitatakse see ettevõtjale. Nii tekib olukord, kus ettevõtjal on kaupade ja teenuste maksuvabad varud. Lahutamismehhanismi tulemuseks on, et maksu maksab lõpuks see, kes ei saa maksudest maha arvamisi teha, nimelt eratarbija.[9]

Käibemaks on kaudne maks. Käibemaksukoormuse kandjaks on tarbija, kes ostab kaupa või teenust ning maksab toote hinna eest käibemaksu.[10] Maksukoormuse kandjaks ehk lõpptarbijaks võivad olla nii füüsilised kui ka juriidilised isikud, sealhulgas ka riik ja kohalik omavalitsus, tingimusel, et nad ei kasuta ostetud kaupu ja teenuseid ettevõtluse tarbeks. Reeglina on käibemaksu reaalseks lõppmaksjaks ja – tarbijaks siiski füüsilised isikud, kes maksavad müüjale ostuhinna sees sisalduva käibemaksu.[11] 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 piirmäära ületavalt summalt tasuda kõigil. Impordikäibemaksu loetakse käibemaksu eriliigiks.[12] Juriidilised isikud, riiki ja kohalik omavalitsus pole käibemaksukoormuse kandjaks, kui nad kasutavad ostetud kaupu või teenuseid ettevõtluse tarbeks. Sellisel juhul on neil võimalus tarbitavate kaupade või teenuste hinnas sisalduv käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvata.

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.[13] Reeglina ei tohi käibemaksu suurus sõltuda ei kauba või teenuse võõrandaja ega selle ostja isikust. Käibemaksuga maksustamisel ei oma tähtsust kasumiteenimise aspekt see tähendab kas ostja või müüja teenib tehingu pealt tulu või kahjumit.[14] Näiteks maksustatakse erinevalt apteegist ostetud

[9] Elling, T. Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule (Tallinn: 2014), lk 34-35.
[10] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täidetud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 283.
[11] *samas*
[12] Elling, T. Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule (Tallinn: 2014), lk 31.
[13] Lehis, L. Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 351.
[14] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täidetud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 283.

ravimeid ja kaubanduskeskusest ostetud elektroonikatooteid, kuna nende maksustamisepõhimõtted on erinevad. Käibemaksuseaduse (KMS) § 15 lg 2 punktis 2 on välja toodud, et ravimeid ja muid sellelaadseid abivahendeid maksustatakse 9 protsendiga, KMS § 15 lg 1 kohaselt elektroonikatooteid aga 20 protsendiga.[15]

Käibemaks on perioodiline maks, üldjuhul üks kalendrikuu. Käibedeklaratsioonid tuleb esitada Maksu- ja Tolliametile maksustamisperioodile järgneva kuu 20. kuupäevaks.[16] Euroopa Liidu Nõukogu käibemaksudirektiiv 112/2006 jätab liikmesriikidele võimaluse kehtestada kuni ühe aasta pikkuseid maksustamisperioode.[17] Ka Eestis on lubatud aasta pikkune maksustamisperiood, kui see on kokku lepitud Maksu- ja Tolliametiga. Sellist võimalust kasutavad eelkõige väiksema käibega ettevõtted.

Käibemaksu puhul toimib sihtkohamaa printsiip. Tarbimismaksu põhjal toimiva käibemaksu puhul maksustatakse kaup või teenus selles riigis, kus asub selle lõpptarbija, sellisel juhul on tegemist sihtkohamaa printsiibiga. Sihtkohamaa põhimõtte kohaselt rakendatakse ekspordile suunatud kauba või teenuse suhtes nullmäära. Sellise suurusega maksumäära kohaldamine tähendab seda, et eksportijale või välismaa ettevõttele tuleb kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaks tagastada. Vastupidiselt kauba ekspordile tuleb, aga teenuste või kauba import maksustada. Impordi puhul toimub kauba või teenuste maksustamine nagu kodumaiste kaupade maksustamine, sest vastasel juhul saaksid välismaa äriühingud konkurentsieelise. Juhul kui imporditud kaupu kasutatakse ettevõtluses, siis tollis kogutud käibemaks on võimalik äriühingul sisendkäibemaksuna maha arvata.[18] Kui eksporditava kauba maksustamine toimuks nii eksporditavas riigis kui ka riigis kuhu kaup imporditi oleks tegu topeltmaksustamisega, seega on kasutusele võetud sihtkohamaa põhimõte, et vältida topeltmaksustamist.

Maksu parema administreerimise huvides on maksu arvestajaks ja maksjaks pandud müüja. Raske oleks ette kujutada olukorda, kus ostja peaks kaupluses pärast ostude sooritamist läbima veel teise kassa, kus ta tasuks ostudelt käibemaksu. Ostja maksab

---

[15] Käibemaksuseadus,10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003, 82, 554 … RT I, 30.12.2014, 18.
[16] Kägi, K ja Võimre, U. Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007), lk 16.
[17] Elling, T. Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule (Tallinn: 2014), lk 31.
[18] Kägi, K. Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus 2004), lk 11.

müügihinnas sisalduva käibemaksu müüjale ning müüjal on õigus ja kohustus nõuda ostjalt sellise hinna tasumist, mida on suurendatud käibemaksu võrra. Riigi ees vastutab maksu tasumise eest müüja.[19] Maksu küll tasub lõpptarbija, aga riigikassase tasumise kohustus lasub kauba või teenuse müüjal. Selline administreerimine tagab käibemaksu parema laekumise riigikassasse.

Käibemaksu eesmärgiks on teenida raha riigikassasse. Käibemaksuga maksustatakse ka ettevõtete omavahelist müüki, kuid reaalselt see äriühingule maksukoormust ei tekita, sest maksukohustuslastel on võimlik ostetud kauba või teenuste näol riigilt sisendkäibemaks tagasi küsida.[20] Selline põhimõte soodustab ettevõtteid tarbima teenuseid ja ostma ettevõttesse põhivara, mis muudavad ettevõtet arenguvõimelisemaks ja jätkusuutlikumaks. Ettevõtteid ei koormata käibemaksuga, kui antud kaubad või teenused mida ettevõte tarbib on otseselt seotud ettevõtte majandustegevusega.

Hetkel on käibemaksumääraks 20%. Samuti on seaduses ära märgitud ka vähendatud maksumääraga kaupade nimetused ja maksumäära suurused. Lisaks eelnevalt nimetatud 20% käibemaksumäärale on veel hetkel kehtimas 9%, 0% käibemaksumäär ning käibemaksust vabastatud kaubad ja tehingud. Vähendatud käibemaksumäära alla ehk 9%, kuuluvad näiteks raamatute müük, igakuiselt või kindlal perioodil ilmuvad ajakirjad ja ajalehed ning samuti kehtib 9% määr veel majutuse korral. Kaubad ja teenused, mis maksustatakse 0% on näiteks kauba ühendusesisene käive, sellisel juhul on tegemist pöördmaksustamisega. Lisaks kehtib veel 0% maksumäär, näitena võib tuua sellised olukorrad nagu rahvusvahelistes vetes sõitev laev või rahvusvahelisi lende sooritav õhusõiduk. Maksuvabaks käibeks on näiteks universaalne postiteenus, tervishoiuteenus; finantsteenused; alus-, põhi-, kutse-, kesk- või kõrghariduskoolitus ning kindlustusteenus.[21]

Maksuvaba käive erineb nullmääraga maksustatavast käibest selle poolest, et maksuvabastus ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Maksuvaba toote tarbija maksab toote hinna sees kinni ka toote müüja poolt tasutud käibemaksu, sest maha arvamata käibemaksu võrra suureneb toote omahind. Tõeliselt maksuvabaks

[19] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täidetud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 283.
[20] Lehis, L., Maksuõigus, teine trükk (Tallinn: Juura, 2009), lk 354.
[21] Käibemaksuseaduse § 15.

jääb ainult viimase müüja poolt lisandunud väärtus. Maksuvabastusel on efekti ainult siis, kui kauba ostja või teenuse saaja ei ole käibemaksukohustuslane. Kumulatsiooni ärahoidmise eesmärgil on teatud maksuvabastuste puhul antud maksumaksjale õigus vabatahtlikult käivet maksustada.[22] Maksuvaba käibe puhul ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, sest riigikassasse pole sisendkäibemaksuna maha arvatavat summat laekunud. Ainus võimalus sisendkäibemaksu maha arvata on käive vabatahtlikult maksustada, käive pöördmaksustatakse ja sellisel juhul otsest maksu tasumist riigikassasse ei toimu.

Käibemaksuseaduses eristatakse universaalseid maksuvabastusi ja ainult kauba impordil või ühendusesisesel soetamisel kehtivaid maksuvabastusi. Universaalse maksuvabastuse all on objektid, mis on vabastatud kõikide käivete korral. Vastupidiselt impordil ja ühendusesisesel soetamisel maksust vabastatud kaupade müüki Eestis maksustatakse. Impordi maksuvabastuse loetellu kuuluvad valdavalt sellised kaubad, mida Eestis edasi ei müüda (nt füüsilise isiku asjad, reklaamtrükised, spordivõistluste auhinnad jne). Universaalsed maksuvabastused jagunevad omakorda kaheks – sotsiaalse eesmärgiga maksuvabastused ning tehnilise iseloomuga maksuvabastused.[23]

Erinevalt finantsinstrumentidest saab kinnisavara kasutada eluasemena isiklikuks tarbimiseks, sellest tulevalt on kinnisvaraga seotud maksuvabastused piiratud. Käibemaksust on vabastatud kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine. Vabatahtlikult võib kinnisvaratehinguid alati vabatahtlikult maksustada juhul kui tegemist ei ole eluruumina kasutatava ruumiga. Käibemaksuvabastust rakendatakse selliste lepingute puhul, millega kaasneb valduse üleminek. Näiteks majutusteenuse puhul, aga ka konverentsiruumi, spordisaali, sauna ja muude ühiskasutuses olevate ruumide kasutamise korral ei ole see tingimus täidetud. Maksuvabastus ei kehti samuti parkimismaja või parkimiskoha kasutada andmisele. Seadus välistab maksuvabastuse ka statsionaarselt paigaldatud seadme, masina või seifi kasutamise puhul. Sellistel juhtudel on valdaja siiski suunatud vallasasja tarbimisele, mitte võõrandamisele.[24] Maksuvabastust ei saa kohandata kui

[22] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 321-322.
[23] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 322.
[24] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 324.

lühikesel ajaperioodil tarbivad teenust mitmed isikud ehk teenused või ruumid on antud nii-öelda ühiskasutusse.

Alates Eesti liitumisest Euroopa Liiduga ei lubata enam rakendada maksuvabastust kruntide müügile ja uusehitiste müügile enne esmast kasutuselevõttu. Maksustamine lähtub põhimõttest, et kinnisasjal on tarbimisväärtus ning kinnisasi tuleb esmamüügil käibemaksuga maksustada, edaspidised tehingud vabastatakse käibemaksuga maksustamisest kumulatsiooni ärahoidmiseks. Ehitus maksustatakse tingimusel, et kinnisasi võõrandatakse enne ehitise esmast kasutuselevõttu. Kinnisvara müük maksustatakse käibemaksuga ainult siis, kui müüja on maksukohustuslane, see tähendab ettevõtlusega tegelev isik.[25] Eraisikutevahelised tehingud on käibemaksuseaduse kohaselt maksuvabad, see tähendab et esmasel võõrandamisel maksukohustust ei teki.

Kokkuvõtteks, käibemaksu olulisemad põhimõtted on järgmised. Käibemaks on universaalne tarbimismaks, sest hõlmab kõiki tarbitavaid teenuseid ja kaupu. Käibemaks on kaudne maks, kus maksukoormust kannab lõpptarbija, mitte maksumaksja. Käibemaks on teisisõnu lisandunud väärtuse maks, kuna maksustatav väärtus on kauba või teenuse ostu ja müügisumma vahe. Käibemaksuga koormatakse igat müügietappi, millega omakorda vähendatakse maksukoormust eelmistel etappidel makstud maksu võrra. Käibemaks on objektiivne maks, mis tähendab seda, et ei tehta vahet, kes on kauba müüja või ostja, maksu suurus sõltub eelkõige kauba või teenuse liigist. Käibemaks on neutraalne maks see tähendab, et kauba- ja teenuse-osutajaid ning tarbijaid koheldakse ühtemoodi. Käibemaksu puhul kehtib üldjuhul sihtkohamaa printsiip, maksukohustust lasub toote või teenuse lõpptarbijal, ehk maksustatakse maksumääraga kus toodet või teenust tegelikult tarbitakse. Üldjuhul maksustatakse enamus kaupu ja teenuseid, kuid on ka maksuvabasid kaupasid ja teenuseid. Kinnisasjaga seotud tehingud on enamjaolt maksuvabad. Maksustamist on mõistlik kohaldada, kui üks tehingu osapooltest on maksukohustuslane. Kuna sellisel juhul on võimalik maksukohustuslasel sisendkäibemaks maksustamiseperioodil maha arvata, vabatahtlikust maksustamisest peab teavitama kirjalikult ka maksuhaldurit. See loob õiguse sisendkäibemaksu maha arvamiseks. Maksustamisele

[25] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 324-325.

kuuluvad tehingud, mis ei ole seotud kinnisasjade võõrandamisega, vaid on seotud vallasasjade tarbimisega mingil teatud ajaperioodil.

1.2 **Kinnisasi Euroopa Liidu riikides**

Euroopa Liidu liikmesriikide seadused defineerivad kinnisasja terminit erinevalt, seega tuleb vaadata iga liikmesriigi kinnisasja definitsiooni iseseisvalt, et saada aimu, mida antud liikmesriigis peetakse kinnisasjaks ja mida mitte. Kinnisasja mõiste olemusest arusaamiseks peame vaatama liikmesriikide tsiviilseadusi.

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 Söe- ja Teraseühendus, mis sai aluseks Euroopa lõimumisele.[26]

Euroopa Liidus kehtib ühtlustatud seadusandlus. Praeguse seisuga kuulub Euroopa Liitu 28 liikmesriiki. Euroopa Liidu liikmesriigid on: 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.

Saksamaa maksuseadus ei sisalda kinnisasja definitsiooni. Kinnisasja definitsioon on välja toodud tsiviilseaduses. Kinnisasja on kirjeldatud kui ruumiliselt piiritletud maatükki sealhulgas selle lahutamatut osa. Lahutamatuks osaks on materiaalse vara parandatud osa, mis on maapinnaga ühendatud (Peamiselt hooned, mis ei ole otseselt seotud) ja asjaõigusseaduse õigused. Lisaks peetakse kinnisasjaks renditud vara ja hoonete omandiõigust.[27]

Terminit kinnisasi refereerib Saksamaa tsiviilseaduse § 94 lg 1 maana ja iga objektina, mis on maale juurde lisatud, kaasaarvatud hooneid. Maatüki olulised osad

---

[26] Euroopa Liit, „Rahus elav Euroopa alustab koostööd“, <http://europa.eu/about-eu/eu-history/1945-1959/index_et.htm>, välja otsitud 20.03.2015.

[27] „*Study on the application of Value Added Tax to the property sector*“ (1997) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/report_vat_immovable_property.pdf välja otsitud Euroopa Liidu kohuleheküljelt (20.03.2015), p 72.

kaasaarvatud asjad, mis on maaga püsivalt ühendatud, eelkõige hooned ja maatüki toodang, nii kaua kui see on maaga ühendatud. 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.[28] Huvitav on asjaolu, kus 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 tsiviilseaduses 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 õigusselguse ning ühtse tõlgendamise kinnisasja oluliste osade teemadel.

Belgia käibemaksuseadus, ega ka kuningliku määruse käibemaksu kood ei sisalda kinnisasja definitsiooni. Faktiline definitsioon põhineb tsiviilseadusel. 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 haldusmenetluse 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.[29] Eesti tsiviilseadustiku üldosa ei klassifitseeri hooneid ja kinnisasju eraldi, hoone ongi tsiviilseadustiku üldosa kohaselt kinnisasi. Selline mõiste defineerimine lihtsustab seaduste tõlgendamist oluliselt. Samuti ei muutu kinnisasjale juurde lisatavad vallasasjad kinnisasjaks. Kinnisasi peab olema püsivalt maaga ühendatud.

---

[28] „*Acquisition and loss of ownership under the Law on Property and Other Real Rights (LPORR): The influence of the BGB in Kosovo Law*“ (2013) http://www.hanselawreview.org/pdf13/Vol9No01Art03.pdf välja otsitud Hanselawreview kodulehelt (20.03.2015), p 45.

[29] ”*Study on the application of Value Added Tax to the property sector*“ (1997) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/report_vat_immovable_property.pdf välja otsitud Euroopa Liidu kohuleheküljelt (20.03.2015), p 35.

Austria käibemaksuseaduse akt ei sisalda kinnisasja definitsiooni. Kinnisvara võõrandamise tulumaksuseadus seob kinnisasja mõistet tsiviilseadusega. Tsiviilseaduse 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.[30] Kinnisasja ja selle all oleva maa omanikud võivad olla erinevad isikud. Eesti Tsiviilseadustiku üldosa sellist käsitlust ei reguleeri, seda reguleerib aga Asjaõigusseadus (AÕS), mille § 251 lg 1 kohaselt võib hoonestusõigust seada kinnisasjale kuni 99 aastaks. Seega võivad kinnisasja ja selle all oleva maa omanikud olla erinevad inimesed, kes on seadnud kinnisasjale hoonestusõiguse kokkulepitud aastateks. Hoonestusõiguse lõppedes saab hoonestusõigusega koormatud ehitisest kinnisasja oluline osa AÕS § 252 lg 2 kohaselt, kui hoonestaja ei ole seda enne tähtaja saabumist ära vedanud.

Kinnisasja mõiste sisaldub Tsehhi tsiviilõiguse § 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, kindlakskujunenud hooned maal ja teised ehitised (hooned), välja arvatud ajutised ehitised, sealhulgas ehitised mis on välja arvatud maast või fikseeritud seintega.[31]

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,

[30] *samas*, p 24.
[31] Czech Legislation, „Law No. 89/2012. Civil Code“ (2012), <www.czechlegislation.com/en/89-2012-sb> (16.03.2015).

puudena, kasvava metsana, aedadena, kaevudena ja teiste süsteemidena maal või hoonetel.[32]

Soome käibemaksuseadus sisaldab üldist määratlust kinnisasjale. Lisaks viitab mõiste kinnisasi tsiviilseadusele. Vastavalt käibemaksuseadusele on kinnisasja määratletud maana, hoonetena ja nende küljes olevate püsivate ehitistena või nende osana. Pealegi tavalist lisaseadet tõlgendatakse kinnisasjana maksustamise eesmärkidel. Tsiviilseaduse tähenduses tiike ja taimi mis on kinnisasjaga seotud, seetõttu kehitavad maksustamisel samad reeglid.[33]

Kinnisasi tähendab Küprosel: igat maad; hooneid ja teisi ehitisi, struktuure või seadmeid mis on kinnitatud mis tahes maale või hoonele või teisi ehitisi või struktuure. Puid, viinapuid ja muid asju mis on istutatud või mis kasvavad kinnisasja maal ja annavad saaki. Allikad, kaevud, vesi ja tiigid kas koos või eraldi igal maal. Privileegid, vabastused, servituudid ja muud õigused ja eelised, mis kuuluvad kinnisasja, mõne hoone või ehitise struktuuri. Jagamatut osa, mis tahes eespool väljatoodut. Vallasasja definitsioon sisaldab kõike, mida kinnisasja definitsioon välja ei too.[34]

Prantsusmaa maksuseadused ei sisalda kinnisasja definitsiooni. Kinnisasja mõiste saame kätte Prantsuse tsiviilseadust refereerides. Kinnisasi sisaldab nelja kategooriat kaupu ja õigusi: 1. maad ja hooneid, mis on oma olemuselt kinnisasjad; 2. personaalset omandit, mille maa ja omandi paneb omanik teenima selle kinnisasja heaks (põllumaad). Lisaks lisab Prantsuse maksuhaldur, et liigutatav omand võib saada liigutamatuks omandiks, seda juhul kui seda ei saa eemaldada ilma et see vigastaks või kahjustaks kinnisasja.[35] Eesti seadused ei reguleeri vallasasja ühendamist kinnisasjaga, seega ei saa vallasasi saada kinnisasjaga ühendamisel kinnisasjaks.

---

[32] „*Study on the application of Value Added Tax to the property sector*“ (1997) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/report_vat_immovable_property.pdf välja otsitud Euroopa Liidu kohuleheküljelt (20.03.2015), p 51.
[33] *samas*, p 55.
[34] Cypros property information, „Legal Notes on Real Estate & Property in Cypros“ <www.cyprus-online.com/cyprus-property-information.html> (16.03.2015).
[35] *samas*, p 63.

Kreekas on kinnisasjana mõeldud maad ja sellega kokku sobivaid osi. Kokku sobivad osad on asjad, mis on kindlalt kinnitatud maapinnale eriti ehitised. Saadus/toodang on niikaua kinnisasi, kui see on ühendatud maaga. Põhjavesi ja allikad, istutatud seemned ja taimed on kinnisasjad.[36] Kreekas loetakse kinnisasjaks ka kasvavaid puuvilju. Samas tekib küsimus kas valminud õun, mis on puuotsas alla kukkunud on kinnisasi või mitte, sest teoreetiliselt on puuotsast alla kukkunud õun maaga senikaua püsivalt ühendatud kui keegi selle ülesse korjab.

Iirimaal on mõiste kinnisasi defineeritud maana. Mõiste maa on defineeritud kaasaarvatud maja krundi ja kõrvalhoonetega, üürikorterina, kehalise esemena, majade ja hoonetena olenemata valdamisviisist. Üldjoontes majapidamisena tõlgendatakse elumaja.[37]

Itaalia maksuseadus ei sisalda kinnisasja mõistet. Kinnisasja mõiste tuleb välja tsiviilõigusest. Kinnisasi on muld, vesiallikad ja veekogud, hooned ja teised konstruktsioonid, isegi kui on ühendatud pinnasega ajutisel eesmärgil ning üldiselt kõike, mis on kuntslikult või looduslikult pinnasega ühendatud. Veskid, vannid ja muud ujuvad hooned on kaasaarvatud kinnisasjad, kui nad on kindlalt kinnitatud kaldaga või merepõhja ja on määratud jääma püsivalt kasutatavaks.[38] Itaalia tsiviilseadusest lähtub, et kinnisasjana võib käsitleda ka ankrusse jäetud laevu ja paate, kui neid püsivalt kasutatakse, sest need on kindlalt merepõhja kinnitatud.

Maltal on oma olemuselt kinnisasjad: maad ja hooned, ojad, kanalid, mis juhivad vett korterelamutesse, maaga ühendatud puud, puuviljad maas või puuotsas, niikaua kui nad ei ole eraldatud maast või puuküljest, iga vallasasi mis on püsivalt ühendatud kinnisasjaga. Ka loetakse kinnisasjaks kinnisomandile kinnitatud detaile, mis on sinna lisatud metalliga, tsemendiga või mõnel muul viisil, seda ainult juhul kui detaili ei saa eemaldada ilma kinnisomandit lõhkumata või vigastamata.[39]

---

[36] „*Study on the application of Value Added Tax to the property sector*“ (1997) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/report_vat_immovable_property.pdf välja otsitud Euroopa Liidu kohuleheküljelt (20.03.2015), p 81.
[37] *samas*, p 85.
[38] *samas*, p 94.
[39] „*Civil code*“ (2014) http://www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=8580&l=1 välja otsitud Justice Service koduleheküljelt (19.03.2015).

Luksemburgi käibemaksuseadus ei sisalda kinnisasja definitsiooni. Seega peaks seda defineerima tsiviilõigus. Laias laastus koosneb kinnisasi maast ja sellel olevast ehitisest, ja objektidest mis on püsivalt kinnisasjaga ühendatud nt ehitised ja teed.[40] Antud tsiviilseaduse definitsioon sarnaneb Eesti tsiviilseaduse definitsiooniga, kinnisasja mõiste on tsiviilseaduses lühidalt ja selgelt kirjas, ainus erinevus seisneb kinnisasja juurde kuuluvate objektide tõlgendamisel kinnisasjadena.

Hollandi maksuseadus ei sisalda kinnisasja definitsiooni. Kinnisasja definitsiooni peab otsima tsiviilõigusest. Kaubad on materiaalsed objektid, mis on alluvad inimesele. Kinnisasi on maa, veekogu, taimed ja hooned mis on otseselt või kaudselt kinnisasja küljes.[41]

Portugali käibemaksuseadus ei defineeri kinnisasja mõistet. Kinnisasja mõistet defineerib tsiviilseadus. Kinnisasja kontseptsioon sisaldab maad, ehitusmaad, hooneid või selle osi, veekogusid, puid ja metsa, mis on mullaga ühendatud ja kinnitatud kinnisasja peale.[42]

Hispaania tsiviilseaduse kohaselt käsitletakse kinnisasjana: maad, hooneid, teid ja kõiki konstruktsioone mis külgnevad maaga, iga konstruktsiooni, mis on fikseeritud kinnisasja külge ja mille eemaldamine ei ole võimalik kinnisasja lõhkumata, funktsioon ja dekoratiivesemeid, nagu masinad, instrumendid, tarbed ja teist tüüpi kinnisasjad, mille eesmärgiks on aidata luua kinnisasja väärtust, kaevandused ja karjäärid, riigi frantsiisid riiklike ehitustööde jaoks ja kõik õigused mis puudutavad kinnisasju asjaõiguses. Käibemaksuseadus annab definitsiooni hoonele. Käibemaksuseaduse kohaselt tähendab ehitis igasugust konstruktsiooni, mis on maapeal või maa-all ja on otseselt ühendatud kinnisasjaga ning mida on võimalik kasutada autonoomselt ja iseseisvalt.[43]

Järgmiseid struktuure võib praktiliselt pidada kinnisasjaks, tingimusel et need on kinnitatud kinnisasjaga nii, et neid ei saa eraldada kinnisasjast nii et need ei lõhuks või halvendaks selle olukorda. Hooned, defineeritud mis tahes alaline eraldiseisev ja

---

[40] *„Study on the application of Value Added Tax to the property sector“* (1997) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/report_vat_immovable_property.pdf välja otsitud Euroopa Liidu kohuleheküljelt (20.03.2015), p 101.
[41] *samas*, p 109.
[42] *samas*, p 123.
[43] *samas*, p 130.

sõltumatu struktuur, disainitud kasutama eluruumina või kohana kus tegeletakse majandustegevusega. Elamiskõlbmatud tööstusehitised, nagu tammid, paagid või laadimisplatvormid. Platvormid süsivesinike uurimiseks ja kasutamiseks. Sadamad, lennujaamad ja turud. Vabaajaveetmise kohad ja spordisaalid, mis ei täienda teisi hooneid. Rajad, siseveeteed, raudteed, maanteed ja teised transpordi teed maal ja siseveekogudes, kaasa arvatud sillad, viaduktid ja tunnelid, mida transpordiga seoses kasutatakse. Fikseeritud kaablit transporditeenuseks.[44]

Rootsis on kinnistu maa, mis on jagatud kinnisasjaga tükkideks. Kinnisasi on liigitatud kolme seadme kategooriasse , mis on osa kinnistust. Kinnisvara seadmeteks, hoone seadmeteks ja tööstuslikeks seadmeteks. Kinnistu seadmed, kui kinnisasjad on hooned, juhtmed, torud, voolikud, aiad või muud konstruktsioonid, mis on lisatud maapinna alla või peale alaliseks kasutamiseks, kasvavad puud, muud taimed ja looduslikud väetised. Kinnisasjana võib samuti käsitada 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 ka sillad, seinad ja muulid. Hooneid käsitatakse kinnisasjadena ainult siis kui hooned on paigutatud maale, et neid kasutada alaliselt kinnisasjaga koos.[45]

Inglismaa käibemaksuseadus ei defineeri kinnisasja mõistet. Inglismaa tolliamet on seisukohal, et kinnisasi sisaldab hooneid, seinu, puid, taimi ja teisi konstruktsioone ja loodusobjekte, maapinna peal või all kokku kuuluvalt kinnisasjaga. See hõlmab püsivalt taimi ja masinaid mis on sellele asetatud. Maaseaduse eesmärkidel on Inglismaa jagatud kaheks. Iirimaal on erinevad seadused, põhimõtted ja tavad ülejäänud riigist.[46]

Horvaatia[47], Leedu[48], Läti[49], Ungari[50], Poola[51], Rumeenia[52], Slovakkia[53] ja Sloveenia[54] kinnisasja tähendus on üheselt kirja pandud. Antud riikides on mõiste

---

[44] *samas*
[45] *samas*, p 144.
[46] *samas*, p 159.
[47] International Tax Center Leiden „*Croatia*“ (2000) <www.itc-leiden.nl/portals/7/downloads/verdragen/ENG/Croatia.pdf> välja otsitud International Tax Center Leiden koduleheküljelt (21.03.2015).
[48] Maksu- ja Tolliamet, „*Respublic of Lithuania“* <www.emta.ee/?id=30729>, välja otsitud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt (21.03.2015).

kinnisasi asi, mis on sätestatud lepinguosalise riigi seaduse alusel, kus mainitud vara tegelikult asub. Konventsiooni sätteid, mis on seotud kinnisvaraga kohaldatakse ka vara päraldisi, optsioone ja sarnaseid õigusi seoses kinnisasja, kariloomade ja seadmetega, mida kasutatakse põllumajanduses ja metsanduses, õigused, mille suhtes kohaldatakse üldise seadusega sätestatud maaomandit, kinnisvara kasutusvaldust ja õigusi muutuvatele või püsivatele väljamaksetele töö või õiguse eest tööle maavarade leiukohtadele, allikatele ja teiste loodusvaradega. Laevasid ja õhusõidukeid ei käsitleta kinnisasjadena.[55]

Kokkuvõtteks, üldjuhul sisaldub Euroopa Liidu liikmesriikide kinnisasja definitsioon tsiviilseaduses, maksuseadused kinnisasja definitsiooni ei sisalda. Kinnisasja definitsiooni sisaldab ka konventsioon („*Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*“), kus osad lepinguosalised riigid on endale ühise kinnisasja definitsiooni võtnud. Huvitavana võib välja tuua, et kinnisasjaks liigitavad osad liikmesriigid ka maal olevaid puid ja nende saadusi nii kaua kui need on kinnisasjaga otseselt seotud. Ehk kinnisasjaks loetakse ka puuvilju puu ladvas ja ladvast alla kukkunud saadusi nii kaua kui nad on maaga ühendatud. Oluline mõiste on maaga, ehk kinnisasjaga püsivalt seotud. Püsivalt seotud objektideks loetakse asju, mis on kinnisasjale paigaldatud püsivalt, ehk on kinnitatud nii et eemaldades see rikuks ja vähendaks kinnisasja väärtust. Kinnisasjaks võib

---

[49] Maksu- ja Tolliamet, „*Respublic of Latvia“* <www.emta.ee/?id=30724>, välja otsitud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt (21.03.2015).
[50] „*Convention between the goverment of Hungary and the goverment of The Kingdom of Bahrain for the avoidance of double taxation and the perevention of fiscal evasion wuth respect to taxes on income“ (2014),* <www.complex.hu/kzldat/t1400049-htm/t1400049_6.htm>, välja otsitud Complex koduleheküljelt (21.03.2015).
[51] Maksu- ja Tolliamet, „*Respublic of Poland“* <www.emta.ee/?id=1833>, välja otsitud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt (21.03.2015).
[52] International Tax Center Leiden „*Romania*“ (1998) <www.itc-leiden.nl/portals/7/downloads/verdragen/ENG/Romania.pdf> välja otsitud International Tax Center Leiden koduleheküljelt (21.03.2015).
[53] Revenue Irish Tax and Customs, „*Double Taxation Treaty between Ireland and The Slovak Republic*“ <www.revenue.ie/en/practitioner/law/double/slovak-republic.html>, välja otsitud Revenue Irish Tax and Customs koduleheküljelt (21.03.2015).
[54] Inland Revenue authority of Singapore, „*Agreement between The Repeublic of Singapore and The Republic of Slovenia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income*“ <www.iras.gov.sg/irasHome/uploadedFiles/Quick_Links/Singapore-Slovenia%20DTA%20%28Ratified%20on%2025%20November%202010%29.pdf>, välja otsitud Inland Revenue authority of Singapore koduleheküljelt (21.03.2015).
[55]OECD, „Articles of the model convention with respectto taxes on income and on capital“ (2003), <www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, välja otsitud OECD koduleheküljelt (21.03.2015), p 10, No 6.

saada ka vallasasi, mis on püsivalt seotud kinnisasjaga nii, et kinnisasjast eemaldades rikuks või kahjustaks seda.

2. KINNISASJA MAKSUSTAMINE KÄIBEMAKSUGA NING VABATAHTLIK MAKSUSTAMINE

2.1 Kinnisasi ja selle maksustamine käibemaksuga

Kinnisasjaga seotud tehingud on tänapäeval levinud, nimelt soetatakse ja parendatakse kinnisasju pidevalt. Ettevõtetele kinnisasjade soetamisel tekib ettevõtjatel alatihti küsimus, kas antud tehing on käibemaksuga maksustatav või mitte ning kas on võimalik ka sisendkäibemaksu maha arvata antud tehingult. Kuna summad on suured tuleks tehingute sõlmimisel olla eriti tähelepanelik, sest valearvestuse korral ei ole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata ning see võib kaasa tuua ka suuri maksuõiguslikke tagajärgi. Soovitatav on enne kinnisasja soetamist või võõrandamist pidada nõu juristiga, kes osutaks antud tehingu olulistele punktidele, et hiljem ei tekiks arusaamatusi maksukohustuse täitmises.

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) § 50 lg 1 ja 2 kohaselt on kinnisasi maapinna piiritletud osa ehk maatükk. Asi, mis ei ole kinnisasi, on vallasasi. Seaduses sätestatud juhtudel kohaldatakse vallasasjale ka kinnisasja kohta sätestatut.[56]

Kinnisasja oluliste osadena on TsÜS § 54 välja toonud sellega püsivalt ühendatud asjad, nagu ehitised, kasvava metsa, muud taimed ja koristamata vilja. Kinnisasja osana ei käsitleta paigaldatud tehnovõrke või –rajatisi, mis on paigaldatud asjaõiguse alusel.

Kinnisasi on ehitusseaduse tähenduses maapinna kindlate mõõtmetega osa ehk maatükk, kinnisasjaks loetakse kõiki antud maatükiga seotud osi, mida ei saa lugeda eraldiseisvaks või ole mingil muul moel võimalik teisaldada. Ehitised jagunevad hooneteks ja rajatisteks. Hoone on katuse, siseruumi ja välispiiretega ehitis. Rajatis on ehitis, mis ei ole hoone.[57] Rajatiseks loetakse objekte, mis ei vasta ehitise tunnustele, ehk pole katust ega seintega piirnevat siseruumi. Rajatise alla liigituvad sillad, tunnelid ja muud sellelaadsed ehitised.

---

[56] Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216 – RT I 13.03.2014, 103 § 50 lg 1 ja 2.
[57] Kägi, K. Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus 2004),lk 140-141.

Kinnisasjana käsitatakse Euroopa Liidu käibemaksu direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 13b kohaldamisel järgmist: Nii maapinna kui ka maapinna all asuva mis tahes piiritletud maatükki, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse. Üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoonet või rajatist, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada. Hoone või rajatise mis tahes lahutamatut osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik, näiteks uksed, aknad, katused, trepid ja liftid. Mis tahes osa, seadet või masinat, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada.[58] Kinnisasjaks võib Euroopa Liidu käibemaksu direktiivi kohaselt saada ka vallasasi, kui see on püsivalt ühendatud kinnisasjaga ning seda ei saa eemaldada kinnisasjast ilma seda kahjustamata. Kinnisasjaks loetakse direktiivi kohaselt kinnisasja ja selle sisse püsivalt paigaldatud seadmeid ja objekte, mis täiustavad ehitist.

Käibemaksuseaduse § 2 lg 3 punkti 1 kohaselt käsitatakse kinnisasjana tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või – rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõiguseseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses.

Korteriomandiseaduse § 24 lg 3 kohaselt on kinnisasjaks ehk korterihoonestusõiguse esemeks 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.[59] Mõttelise osana võib ära märkida korteri juurde kuuluvat keldripoksi või kuuri, kus hoitakse esemeid mis korterisse mingil teatud põhjusel ei mahu või ei sobi.

Paljude tehniliste maksuvabastuste puhul on ettevõtjal lubatud maksuvaba käivet maksustada, sest ettevõtjate vahelises käibes on tihti käibemaksuga maksustamine kasulikum kui maksuvabastuse rakendamine. Vabatahtlik maksustamisõigus ehk optsioon on antud ehitiste müügile ning üüri- ja rendikäivetele ja finantsteenustele.[60]

---

[58] Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006.
[59] Korteriomandiseadus, 15.11.2000, jõustunud 01.07.2001, osaliselt 01.01.2005 – RT I 2000, 92, 601 – RT I 21.05.2014, 19 § 24 lg 3.
[60] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 325.

Vabatahtlik maksustamisõigus on antud maksuvabadele käivetele, et soodustada ettevõtteid antud kaupasid või teenuseid tarbima ning lihtsustada tihtipeale raskena tunduvat käibedeklaratsiooni täitmist. Vabatahtliku maksustamise puhul on ostjal kohustuslik käive käibedeklaratsioonil pöördmaksustada.

KMS § 16 lg 2 punkti 2 kohaselt maksustatakse käibemaksuga majutusteenuse osutamist ning sõidukite parkimismaju või parkimiskohti. Paikselt paigaldatud seadmeid, masinaid või seife, kui need on üürile, rendile või kasutamisvaldusesse antud. Kinnisasjaga seotud üüri, rendi või kasutamisvaldusesse andmine on maksuvaba käive. Ühesõnaga maksustatakse kõiki teenuseid, millel on otsesed ettevõtluse tunnused ehk ettevõtte põhiline käive sõltub antud teenuste osutamisest.

KMS § 16 lg 2 punkti 3 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kinnisasja, mida ei ole enne võõrandamist kasutatud, parenduskulud ületavad kinnisasja soetusmaksumust vähemalt 10 protsendi võrra ja kinnisasja ei ole peale parendust taaskasutusele võetud. Käibemaksuga maksustatakse ka krunti planeerimisseaduse tähenduses, millel ei asu ehitist. Ühesõnaga maksustatakse kinnisasja, mis on ehitatud müügi, mitte tarbimise eesmärgil. Maksustatakse ka krunti, millele on tehtud detailplaneering kinnisasja ehitamiseks.

KMS § 10 lg 2 punkti 1 kohaselt on käibe tekkimise koht Eesti, kui osutatakse Eestis asuva kinnisasjaga seotud teenust, sealhulgas ehitamine, hindamine ja hooldamine ning kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks ja korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus. Käive tekib käibemaksuseaduse järgi, siis kui kinnisasja hakatakse parendama, hooldama või müügiks ette valmistama.

KMS § 29 lg 3 punkt 1 kohaselt on sisendkäibemaks maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Kauba või teenuse soetamisel tasub müüja riigikassasse käibemaksu, mida on ostjal, juhul kui ta on käibemaksukohustuslane, võimalik sisendkäibemaksuna tagasi nõuda.

Lisandunud väärtuse maksu administreerimise tehnika kõige olulisem lüli on sisendkäibemaksu mahaarvamine. See valdkond põhjustab ka kõige rohkem maksuvaidlusi. Kui näiteks tulumaksu puhul tehakse mahaarvamised tulust ning

tulude ja kulude vahe korrutatakse maksumääraga, siis käibemaksu puhul arvutatakse kõigepealt müügikäibele vastav maksusumma ning seejärel arvatakse maksusummast maha müügikäibe tarbeks ostetud kaupade ja teenuste eest teistele ettevõtjatele tasutud käibemaks. Niimoodi tagatakse lisandunud väärtuse maksustamine. Iga müügiahela lüli poolt makstud käibemaksude kogusumma võrdub kauba või teenuse lõpphinnalt arvutatud käibemaksusummaga. Kuna lisandunud väärtust ei arvutata välja otse, vaid maksusummade vahe kaudu, siis nimetataksegi Eestis ja kogu Euroopa Liidus kasutusel olevat meetodit kaudse mahaarvamise meetodiks.[61] Kui igat tehingut maksustada käibemaksuga terves mahus koormaks see liigselt ettevõtjaid. Seepärast maksustataksegi maksusummade vahet, mis muudab maksustatava summa märgatavalt väiksemaks. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus annab ettevõtjatele võimaluse ettevõtluskulusid vähendada.

Kõik ettevõtjate poolt ostetud kaubad ja teenused ei ole käibemaksuga maksustatud, samuti kasutatakse eri toodete puhul eri käibemaksumäärasid. Sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul aga kehtib nõue, et ostja saab oma käibemaksukohustust vähendada täpselt niipalju, kui palju maksavad ostetud kaupade ja teenuste müüjad käibemaksu. Ettevõtjatevahelise tehingu maksulaekumine annab kokku nulli – müüja käibemaksukohustus suureneb ja ostja käibemaksukohustus väheneb. Sisendkäibemaksu mahaarvamisel ei kehti raamatupidamisearvestuses rakendatav tulude ja kulude vastavuse põhimõte, sest käibemaksuga ei maksustata ettevõtja tulu. Maksustatakse iga müügiahela müügi ja soetusmaksumuse vahet. Kogu sisendkäibemaks arvatakse maha kaupade ja teenuste soetamise hetkel, sõltumata sellest, millal tegelikult hakatakse kaupa või teenust tulude tootmiseks kasutama või kui kaua kaupa majandustegevuses kasutatakse.[62] Sisendkäibemaksu mahaarvamise põhimõte on, et ettevõtete vahelisi ostu-müügi tehinguid ei maksustata käibemaksuga. Ühel ettevõtjal maksukohustus suureneb teisel väheneb ehk müüjal suureneb ja ostjal väheneb. Riigikassasse ei laeku ettevõtjate vaheliselt tehingult käibemaksu. Põhiliseks maksukoormuse kandjaks on tavaline tarbija ehk eraisik või mittemaksukohustuslasest maksumaksja, kellel pole võimalik tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.

---

[61] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 332.
[62] *samas*

Registreeritud maksukohustuslane saab sisendkäibemaksu maha arvata ainult Eesti käibemaksu. Välismaal tasutud käibemaksu tuleb tagasi taotleda vastavast välisriigist. Sisendkäibemaksuna saab maha arvata mis tahes viisil Eestis makstud käibemaksu. Kui kaup osteti või teenus saadi teiselt Eesti käibemaksukohustuslaselt, siis on käibemaks makstud ostuhinnas ning käibemaksu tasumist tõendab müüjalt saadud arve.[63] Kinnisasjadega seotud tehingute puhul tõendab käibemaksu müügihinnale lisamist notariaalselt kinnitatud tehingupaberid. Kinnisasjadega seotud tehingute puhul peavad kinnisasja müüja ja -ostja kokku leppima, kas makshaldurit teavitatakse vabatahtlikust maksustamisest ning kas müügihinnale lisatakse käibemaks või mitte. Vajadusel saab maksuhaldurilt küsida ka vabatahtliku maksustamise kohta teavet, et hiljem ei tekiks probleeme sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguses.

Kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisel tekkivat käivet on võimalik vabatahtlikult maksustada. See on otstarbekas olukorras, kus kinnisasja üürnikuks, rentnikuks või valdajaks on käibemaksukohustuslane. Maksuvaba käibe korral pole võimalik kuludes sisalduvat käibemaksu maha arvata ning kinnisasja kasutamise teenus muutuks maksukohustuslasest kinnisasja kasutajale selle võrra kallimaks. Vabatahtliku maksustamise teate esitamisel maksuhaldurile tuleks teates täpselt märkida, milliste pindadega seotud käivet kavatsetakse maksustada, sest vastavalt maksukohustuslase soovile võib näiteks osa pindu olla maksuvabad ja osa maksustatavad.[64] Rahandusministeeriumi seisukohalt vaadates ei tohi maksustada ruume, mille kasutamisotstarve on elamu või elukoht. Olenemata sellest, kas antud kinnisasjal on äriühingu kontor või pakub ta seal majutusteenust. Maksustamisprobleemide vältimiseks võiks kinnisasjale seada mitu kasutamisotstarvet. Selline tegutsemisviis välistaks äriühingute pahameele, kuna sellisel juhul saaks maksustatava- ja maksuvaba käibe tarbeks kasutada ühte hoonet. See aga soodustaks ettevõtlust, kuna halduskulude pealt hoitakse kokku suur summa.

Selleks kasutatakse sisendkäibemaksu proportsiooni arvestust. Arvestatakse kui suur osa soetatud kaupu ja saadud teenuseid kasutatakse nii maksustatavad käibe kui ka maksuvaba käibe tarbeks. Maksuvaba käibe puhul tuleb aasta lõpus arvestada maksustatavad ja maksuvaba käibe proportsioon ning arvestuse tulemusel saadud

[63] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 333.
[64] Kägi, K. Käibemaks (Tallinn: Äripäeva kirjastus 2004), lk 139.

summa märkida käibedeklaratsiooni real 10. Kinnisasjade puhul on sisendkäibemaksu jälgimise periood 10 aastat, seega peab maksukohustuslane pidama arvestus sisendkäibemaksu proportsiooni kohta soetamisele järgneval 10 aastal juhul kui on soetamisel või parendamisel maha arvanud sisendkäibemaksu.

Maksuvabastust on kasulik rakendada siis, kui ostjaks või üürnikuks on eraisik või maksuvaba käibega ettevõtja näiteks pank, sest müügikäibelt kokkuhoitud käibemaks on suurem kui kaotatud sisendkäibemaks. Käibemaksu lisamine on seevastu kasulik siis kui ostjaks või üürnikuks on teine ettevõtja, kes kasutab ehitist oma maksustatava käibe tarbeks ning saab seetõttu kogu tehingult makstud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Kui valikuõigust ei oleks, siis tekiks käibemaksu kumulatsioon. Sotsiaalse iseloomuga teenuste puhul ei ole optsioonid lubatud, sest selliseid teenuseid ei müüda ettevõtjatele ning järelikult puudub ka kumulatsiooni oht ning optsiooni rakendamine kahjustaks tarbija huve.[65]

Kokkuvõtvalt on kinnisasjade võõrandamisel, kasutada andmisel ja rentimisel kehtivad erinevad käibemaksuseaduse regulatsioonid. Reeglina on kinnisasjadega soetud käive maksuvaba, mida võib soovi korral vabatahtlikult maksustada. Vabatahtliku maksustamist kohaldavad sageli ettevõtjad, kes tahavad sisendkäibemaksu ostusummalt maha arvata. Ostuhinnale käibemaksu lisamisest peab kinnisasja müüja teavitama kohalikku Maksu- ja Tolliameti esindajat, vastasel juhul pole hiljem võimalik ostjal sisendkäibemaksu ostusummalt maha arvata. Vabatahtliku maksustamist saab kohaldada ainult kinnisasja valdaja üleminekul, juhul kui antud kinnisasja pole kasutatud eluruumina. Kinnisasja üleminek vormistatakse notariaalse tehinguga, dokumentatsiooni sobivusel muudetakse kinnistusraamatus kinnisasja valdaja. Maksuvabastus ei kehti kinnisasja tarbimisel, see tähendab et käibemaksuseaduse kohasel kuulub käibemaksuga maksustamisele kinnisasja tarbimine lühikesel ajaperioodil, kuna sellisel juhul on tehingutel näha ettevõtlusega seotud tulu.

[65] Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012), lk 325.

2.2 Kinnisasja maksustamisega seotud probleemid

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on olulisem lisandunud väärtuse maksu kohaldamise põhimõte. Selle abil saavad ettevõtjad ettevõtluse jaoks tehtud kulutustelt tasutud käibemaksu hiljem riigilt tagasi küsida. Kuna sisendkäibemaksuna tagasinõutavad summad on suured, kasutavad seda võimalust peaaegu kõik maksukohustuslastest ettevõtjad. Kinnisasjade võõrandamise puhul ulatavad tagasiküsitavad käibemaksu summad sageli sadadesse tuhandetesse eurodesse.

Kinnisasja võõrandamine on üldjuhul maksuvaba. Käibemaksukohustuslastest ettevõtjatel on võimalus kinnisasja võõrandamist vabatahtlikult maksustada, juhul, kui ettevõtja seda nõuab ja on Maksu- ja Tolliametit enne võõrandamise protsessi kirjalikult teavitatud vabatahtlikult käibemaksu lisamisest ostusummale. Nii loob käibemaksukohustuslasest ettevõtja kinnistu ostjale eeldused tasutud käibemaks riigilt sisendkäibemaksuna tagasi saada. Uusehitiste müük on aga käibemaksuga maksustatav, kui seda ei ole enne müüki kasutusele võetud. Kinnisasja saab kasutusele võtta, kui see vastab ehitusseaduses sätestatud nõuetele ning on valmis kasutuselevõtmiseks. Kasutusloaga antakse nõusolek, et valminud ehitis vastab ehitusloa või kirjaliku nõusoleku taotlemisel esitatud ehitusprojektile. Et saada aimu millal on ehitis valmis ning millal võib kasutusele võtta tuleks analüüsida ehitise kasutusele võtmist.

Ehitusseadused (EhS) § 2 lg 2 kohaselt on ehitis valmis kui selle siseruum on eraldatud väliskeskkonnast katuse ja teiste välispiiretega ehk kinnisasi on valmis kasutusele võtmiseks, kui on saavutanud kindlate mõõtmetega siseruumid.[66] Kinnisasja, mis ei ole kasutusele võetud maksustatakse müügi korral käibemaksuga sundkorras. Kasutusele võetud kinnisasja käive on aga maksuvaba, mida võib vabatahtlikult maksustada. Vabatahtlikult ei saa maksustada alates 1. jaanuarist 2015 eluruumide üüri ja renti. EhS § 2 lg 2 kohaselt pole ehitis veel valmis kasutusele võtmiseks kui sellel pole seinu või katust, mis eraldaksid siseruume väliskeskkonnast, ehk ehitist ei saa kasutada ühtse tervikuna. Kasutusele saab võtta ka ehitise osa, kui seda on võimalik funktsonaalselt ja ohutult kasutada EhS-i § 33 lg 5 kohaselt.

[66] Ehitusseadus, 15.05.2002, jõustunud 01.01.2003 – RT I 2002, 47, 297 … RT I, 29.06.2014, 13

Tehingu maksustamine või maksuvabastus sõltub ehitise müügieelsest seisukorrast. Ehitisele, millele on taotletud kasutusluba EhS-i kohasel ja on kasutusele võetud, ei kuulu maksustamisele käibemaksuga, kuna hoones käib majandustegevus. Seega on maksustamise osas tähtis kinnisasja esmane- või taaskasutusele võtmine. Seadust valesti tõlgendades võib tehingu toimumine kaasa tuua olulise maksukohustuse. Maksuvabale tehingule alusetult lisatud käibemaks tuleb tasuda riigikassasse või tagastada. Kui ostjaks on äriühing arvatakse ostusummale lisatud käibemaks suure tõenäosusega sisendkäibemaksuna maha. Kui aga on ostjaks eraisik lasub tal kohustus tasuda kinnisasja hinnale veel lisaks ka käibemaks. Selline olukord aga koormab eraisikut ja tekitab käibemaksu kumulatsiooni, kuna eraisik ei saa tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata nagu seda teevad äriühingud. Antud olukord muudab eraisiku jaoks ostusummat oluliselt suuremaks.

Kui hoone on valmis, kuid seisab tühjana müügiootel, tekib küsimus kas kinnisasi on juba tegelikkuses kasutusele võetud või mitte, kui keegi seal paar ööd ööbib. Kinnisasja kasutusele võtmist saab tõendada lepingutega ja teenustega, mida osutatakse antud kinnistu kasutamise hõlbustamiseks. Näiteks vee-, gaasi- või elektritarbimise leping. Kasutuselevõttu peaks defineerima käibemaksuseadus detailsemalt, kuna ka lepingud ei tõesta kinnisasja tegelikku kasutuselevõttu. Ka müügiootel hoonet on vaja kütta elektri või gaasiga, et torud talvel ära ei külmuks või et ei tekiks niiskusest tulevat hallitust seintele.

Kasutusele võtmata kinnisasja müüakse seaduse silmis sisuliselt kui pooleli olevat kinnisasja, millele ei ole kasutusluba väljastatud. Ilma kasutusloata uut kinnisasja maksustatakse samamoodi nagu krunti planeerimisseaduse tähenduses. Uusehitise müügi korral peab ehitisele kasutusloa taotlema kinnisasja ostja, vastasel juhul võetakse kinnisasi EhS kohaselt kasutusele enne võõrandamist. Siinkohal tuleks teha ettepanek kasutusloa taotlemine siduda esmase kasutamisele võtmisega, ehk taotledes kasutusluba on tehtud kõik vajalik, et täita EhS sätestatud tingimusi ning seega toimub ka esmane- või taaskasutuselevõtt. Kasutusluba väljastatakse alles siis, kui ehitist tegelikult kasutama hakatakse, selline toimimine muudaks oluliselt lihtsamaks esmase- ning taaskasutusele võtmise tõendamise. Enam poleks vaja näpuga järge ajada vee-, elektri- või gaasimõõturitel, et tõendada ehitise kasutuselevõtu täpset aega. Kinnisasja saab kasutusele võtta alles siis, kui on täidetud

kõik antud asjasse puutuvate seaduste tingimused. Enne kasutusloa väljastamist kinnisasja kasutusele võtmine võiks müüjal piirata sisendkäibemaksu maha arvamist tehtud kulutustelt. Sisuliselt kasutades pooleliolevat ehitist, peaks ettevõtja eeldused sisendkäibemaksu maha arvamiseks olema ka peale kasutuselevõttu piiratud, kuna kinnisasi võeti esmalt kasutusele enne valmimist ning kasutusloa väljastamist. Maksuvabalt kinnisasja müües tuleb aga kinnisasjale tehtud sisendkäibemaksu kulutustele teha ümberarvutus ja summa tasuda riigikassasse. Ettevõtjad väldivad sisendkäibemaksu ümberarvutamist ning tahavad kinnisasju ilmtingimata müüa hinnale käibemaksu lisades. Seega on oluline käibe tekkimise aeg ja kasutusloa taotluse sisseandmine.

Keeruline olukord tekib aga siis, kui pooleliolevas ehitises on näha elutegevuse märke, ehk kinnisasja ruumides, mis ei ole veel kasutusele võetud elavad isikud juba sees, väites et valvavad kinnisasja ja ehitusmaterjale. Ehitisele pole väljastatud kasutusluba, ega vasta EhS § 2 lg 2. Seega tulekski kasutusele võtta termin „esmane kasutuselevõtt“. Ehitist ei saa kasutusele võtta enne kui see pole täielikult valmis ja ei vasta EhS § 2 lg 2. Vastasel juhul muudaks äriühingud pooleliolevaid ehitisi ja saaksid kasutusele võtta ehitusprojektist oluliselt erinevaid planeeringuid. Ehitise esmane kasutuselevõtt võiks toimuda tervikliku ehitise valmimisel ja kasutusloa väljastamisel. Kinnisasja osa saab kasutusele võtta, kui see pole veel valmis EhS § 2 lg 2 kohaselt. Sisuliselt kasutatakse kinnisasja osa juba enne tervikliku ehitise kasutusele võtmist ning kinnisasja osale oleks vaja taotleda kasutusluba. Olukorda, kus pooleli olevas kinnisasjas millele pole kasutusluba väljastatud käib elutegevus on väga raske maksuhalduril tõestada, kuna kinnisasja kasutamise tõestamine võib minna vastuollu Eesti Vabariigi põhiseaduse (PS) § 26, ehk riivata eraelu puutumatust.

Antud näite puhul, kus ehitise omanik elab pooleliolevas ehitises juba sees, on ehitise omaniku tegevus läbinähtav, kinnisasi tahetakse valmimisel müüa müügihinnale käibemaksu lisades. Samas on kinnisasja osa juba kasutusele võetud eluruumina, mis muudab ehitise valmimisel võõrandamise maksuvabaks käibeks. Võib eeldada, et kinnisasja omanik tahab vältida kinnisasja ehitamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimist, kuna eitab elutegevust ja ettevõtlusega mitte seotud eesmärke antud kinnisasja osa ruumides Kinnisasja valvamine selle

siseruumides pole kinnisasja otsene kasutamise eesmärk ning seega ei saa seda võtta ehitise kasutusele võtmisena. Kuna seaduses pole täpset ja ühest definitsiooni ehitise esmase kasutuselevõtmise kohta võib püsivat viibimist eluruumides käsitleda erinevalt. Ehitis pole kasutusele võetud, kui püsiv viibimine kinnisasja ruumides pole seotud kinnisasja valmimisel seotud eesmärgiga, ehk ehitis ehitatakse elumajaks, aga enne lõplikku valmimist kasutatakse ruume muudel eesmärkidel.

Ehitise osa kasutusele võtmist tuleks täpsemalt seadusega reguleerida, kuna antud olukorras, kus ehitise omanik elab kinnisasjas juba enne valmimist sees, on ehitis sisuliselt juba enne valmimist kasutusele võetud. Täpsustada tuleks millistel juhtudel on tegevus kinnisasja siseruumides enne kasutusloa väljastamist kinnisasja osa kasutusele võtmine. Käibemaksuseaduses tuleks kasutusele võtta definitsioon „esmane kasutuselevõtt“, see täpsustaks millal on ehitis kasutusele võetud ning millal mitte, ehk looks selguse ja õiguskindluse. Selguse, et kõik maksumaksjad saaksid seadustest üheselt aru ning õiguskindluse ehk lähtutakse seadusest ja maksuhaldur ei saa määrata makse puhtalt enda poolt seadusele tehtud tõlgenduse alusel. Kasutusele võtmine tuleks siduda kasutusloa väljastamisega, ehk KMS-i tuleks sisse viia esmase- ja taaskastuselevõtmise definitsiooni ning EhS-i § 2 lg 2 tingimused. Ehitist saab kasutusele võtta alles siis, kui ehitis on terviklikult valmis kasutamiseks ning vastab EhS sätestatud tingimustele. Vastasel juhul ehitaksid enamus ettevõtjad kinnisasja pooleldi valmis ja kasutaksid seda maksuvaba käibe tarvis senikaua, kui otsustavad selle võõrandada ja hinnale käibemaksu lisada. Seega kasutusele peaks saama võtta ainult valmis ehitist, mis vastab EhS sätestatud tingimustele.

Kuna kinnisasja müüja kasutas kinnisasja ruume enne, kui oli terviklikule ehitisele taotlenud kasutusluba muutub ka kogu tehing teoreetiliselt maksuvabaks ja müüjal lasub kohustus sisendkäibemaks ümber arvutada. Maksuvaba tehingu puhul puudub võimalus sisendkäibemaksu maha arvata, ainus võimalus sisendkäibemaksu maha arvata on tehingut vabatahtlikult maksustada. Sellisel juhul puudub ka kohustus KMS § 32 lg 4 märgitud kulutustelt maha arvatud sisendkäibemaks maksustamisperioodil ümber arvutada.

Väljakujunenud halduspraktika kohaselt loetakse poolelioleva ehitise müüki maksustatavaks käibeks ning selle tegelik kasutuselevõtmine ei muuda müüki

maksuvabaks.[67] Pooleliolevat ehitist maksustatakse samaväärselt krundiga, millel pole kinnisasja, sealjuures ei muuda poolelioleva kinnisasja kasutuselevõtmine seda müügi korral maksuvabaks käibeks. Seega elutegevus pooleliolevas ehitises ei muuda seda hiljem samas seisukorras müües maksuvabaks, kui hoone ei vasta EhS-i § 2 lg 2 on see maksustamise mõttes võrdne krundiga millel ei asu kinnisasja.

Alates 1. jaanuarist 2015 pole enam võimalik Rahandusministeeriumi seisukohalt eluruumide kasutamist vabatahtlikult käibemaksuga maksustada. Seega välistab selline KMS kommentaarides seisukoha muutus kodukontorite ja kodus majutust pakkuvate äriühingute õiguse sisendkäibemaksu maha arvamiseks maksustatava käibe tarbeks. Ettevõtlusega tegelemine tehakse antud seisukoha muutumisega väikeste äriühingute jaoks oluliselt raskemaks, kuna tõusevad halduskulud ja ettevõtluse arendamiseks jääb vähem raha kätte. Siinkohal tuleks teha ettepanek proportsiooni arvestamiseks eluruumides ettevõtlusega tegelevatele äriühingutele. Sisendkäibemaksu peaks saama maha arvata ainult sellelt kinnisasja osalt, kus toimub äriühingu tegevus, olgugi et kinnisasja peamiseks kasutamiseotstarbeks on eluruum. Kuna KMS-i ei ole muudetud, ei ole Rahandusministeeriumi seisukoha muutmisel seaduslikku jõudu. Maksustamisel tuleks lähtuda eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte korteri registrijärgsest staatusest.

Eesti näitel võib tuua kaks kaasust, kus kinnisasja soetanud ettevõtjatel puuduvad eeldused sisendkäibemaksu maha arvamiseks, sest pole rakendatud vabatahtlikku maksustamist või on seda tehtud mitte seaduspäraselt. Mõlema kaasuse puhul on tegemist müüjapoolse käibemaksu lisamisega müügiarvel, kuid eraldi käibemaksu lisamisest Maksu- ja Tolliametit teavitatud ei oldud. Antud juhtudel peab kinnisasja müüja riigile käibemaksu tasuma, aga ostjatel pole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata. Kaasused muudab keeruliseks olukord, kus notariaalsete tehingute juures on viibinud Maksu- ja Tolliameti esindajad. Seega on kinnisasja soetanud ettevõtjatele jäänud arusaam, et kõik eeldused sisendkäibemaksu mahaarvamiseks on täidetud, kuna Maksu- ja Tolliameti esindaja on viibinud tehingu sõlmimise juures. Kuid paraku ei ole kinnisasja müüja Maksu- ja Tolliametit vabatahtlikust maksustamisest kirjalikult teavitanud ja maksukohustuslasel ei ole KMS § 16 lg 3 täidetud ning

[67] Kärsna, O., Raamatupidaja teejuht 2008 (Tallinn: Agitaator, 2008), lk 47.

puudub õigus kinnisasja soetamisel tasutud käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvata.

Riigikohtu lahendis 3-3-1-51-14 tõi kohus välja huvitava aspekti maksuhalduri kirjalikust teavitamisest vabatahtlikul maksustamisel. Nimelt ei saa lugeda maksuhalduri notari juures viibimist ja notariaalakti saamist vastustaja teavitamiseks, kuna käive tekkis, kui kaebaja deponeeris osa müügihinnast notari juures. Seega oli käive tekkinud enne, kui maksuhaldur oli tutvunud notariaalaktiga. Maksuhaldur oli kutsutud notariaaltehingu juurde seoses käsutamise keelumärke kustutamisega ning pidi andma nõusoleku lepingu eseme omandi üleandmise nõuet tagava eelmärke kandmiseks kinnistusraamatusse ega pidanud kontrollima müügihinnale lisatud käibemaksu vastavust vabatahtliku käibe maksustamisega.[68] Seega on väga tähtis käibe toimumise hetk, kuna vabatahtlikust maksustamisest teavitamine peab toimuma enne käibe tekkimist. Vabatahtlikust maksustamisest peab teavitama Maksu- ja Tolliameti maksuhaldurit kirjalikult, oluline on ka dokumendi allkirjastamine, kuna antud dokument on maksukohustuslasele siduv ja seda hiljem muuta ei saa. Müüja oli ostusummale lisanud käibemaksu, aga sellest eraldi maksuhaldurit teavitanud ei olnud. Käive, aga toimus enne teatise esitamist, seega oli tegemist maksuvaba käibega.

Kuna müüja oli arvel käibemaksu näidanud, on ta kohustatud selle summa riigile tasuma või ostjale tagastama. Ostjal puudub sisendkäibemaksu tagasinõudmise õigus tulenevalt KMS § 29 lg 1. Vabatahtlik maksustamine on vajalik antud kaasuse puhul, kuna omatarvet ehk ettevõttele soetatud vara ei maksustata kumulatsiooni ära hoidmiseks. Sisendkäibemaksuna ei saa maha arvata käibemaksu, mida on arvestatud käibelt, mis on tegelikult maksuvaba. Kinnisasja ostjal on võimalik alusetult tasutud käibemaks müüjalt tagasi nõuda.

Riigikohtu lahendis 3-3-1-25-14 tõi kohus välja asjaolu, kus kinnistu müügist saadud raha ei laekunud müüja kontole, vaid sellega kaeti müüja erinevad kohustused hüpoteegipidajate vastu. Maksu- ja Tolliameti esindaja viibis antud notariaaltehingu juures, et saavutada kokkulepe antud kinnistule seatud hüpoteekide kustutamiseks ja tasumiseks. Samuti pole müüja tehingule lisatud käibemaksu deklareerinud ega

[68] AS Dotnuvos Projektai kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 21. juuni 2011. a maksuotsuse nr 12.2-3/1812-10 tühistamiseks, Tartu Ringkonnakohus, kohtuotsus 11. 03. 2014

riigile tasunud, mis viitab sellele et müüja käsitas kinnistu müüki maksuvaba käibena.[69]

Maksu- ja Tolliameti maksuhaldurit maksuvaba käibe vabatahtliku maksustamise soovist teavitamiseks peaks Maksu- ja Tolliamet looma kõigile maksuvaba käibe vabatahtlikele maksustajatele ühese ja selge blanketti mida tuleks täita. Sellisel juhul ei ole ettevõtjatel hiljem enam vaidlemisruumi teavitamise osas, sest praeguse KMS-i järgi võib teavitada soovist vabatahtlikult käivet maksustada vabas vormis. Plangi olemasolu välistaks hilisemad kohtuvaidlused teavitamise teemadel, kuna kõigile kehtiks sellisel juhul ühesed nõuded antud juhul blankett.

Maksu- ja Tolliameti esindaja viibimist notariaaltehingu juures võiks pidada vabatahtlikust maksustamisest teavitamiseks, sest maksuhalduri tööülesandeks on kontrollida maksude laekumist riigikassasse. Alusetult lisatud käibemaks oleks pidanud tekitama maksuhalduris kõrgendatud tähelepanu, kuna maksuvabale käibele käibemaksu lisamine ilma sellest teavitamata on vastuolus KMS-i § 16 lg 2 p 3-ga. Maksuhaldur oleks pidanud tähelepanu juhtima müügihinnale alusetult lisatud käibemaksule juba lepinguprojekti nähes ning viitama võimalusele maksuvaba tehingut vabatahtlikult maksustada.

Kinnisasja ostjal peaks sisendkäibemaksu maha arvamise õigus siiski säilima antud kaasuste puhul, kuna ettevõtja on ostuarvel näidatud käibemaksusumma korrektselt tasunud müüja kontole. Sisendkäibemaksu peaks saama maha arvata eksimuse korral, kui ostja on müüjale käibemaksu tasunud ja müüja on selle riigikassasse kandnud. Antud kaasused muudab keeruliseks see, et müüjad pole käibemaksu summat riigikassasse tasunud ega deklareerinud, selline tegutsemisviis viitab otsesele tahtlusele ostusummale lisatud käibemaksu võrra ettevõtte müügikasumit suurendada. Kinnisasja ostnud ettevõtjad olid seega heausksed ning müüja tegemata jätmised ei tohiks neil piirata sisendkäibemaksu ostusummalt maha arvata.

Alates 1. juulist 2013 võib maksuhaldur maksukohustuslase nõusoleku ja teadmiseta avaldada igaühele KMS § 16 lg 3 alusel esitatud kirjalikus teavituses kajastatud

[69] AS Gasell kaebused Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18. oktoobri 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4092-4 ning Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 8. detsembri 2010. a intressinõude nr 13-3/12098 tühistamiseks, Tallinna Ringkonnakohus, kohtuotsus 21. 11. 2013.

andmeid, kuna MKS-i § 27 viidi sisse muudatus lg 1 p 2^1 näol. Sellise seadusemuudatuse sisseviimine lihtsustab enne käibe tekkimist või valduse üleminekut ostjal müüja teavituse olemasolu kontrollimist, et välistada hilisemad pretensioonid. Muudatus seab kinnisasja ostjale hoolsuskohustuse nõude, nimelt peab valduse saaja enne käibe tekkimist või valduse üleminekut kontrollima Maksu- ja Tolliametis optsioonist teavitamise olemasolu.

Kuna kinnisasjadega seotud tehingud on suure ajakuluga ning eeldavad osapoolte pidevat suhtlemist, peaks osapooled jõudma kokkuleppele, kuidas antud tehingut maksustada ja mis saab peale võõrandamist kinnisasja peamiseks ülesandeks. Sellega antakse mõista, kas võõrandamist on mõistlik käibemaksuga maksustada või mitte, see kehtib kinnisasjade kohta mille võõrandamine on KMS-i kohaselt maksuvaba. Maksuvaba käibe vabatahtlikul maksustamisel ei pea müüja ümber arvutama sisendkäibemaksu summat, mille ta peaks tasuma riigikassasse, ehk võõrandamine toimub nii et hiljem ei teki suuri maksunõudeid kinnisasja müüja vastu. Tehingu pöördmaksustab kinnisasja ostja, otsest käibemaksu laekumist riigikassasse ei toimu, aga sisendkäibemaksu maha arvamise õigus säilib.

Aastast 2012 kehtib kinnisasja vabatahtlikul maksustamisel pöördmaksustamise kohustus KMS § 41^1 kohaselt, mis teeb tehingu ostja jaoks oluliselt turvalisemaks, sest käibemaksu reaalselt tasuma ei pea ega teki probleeme ka sisendkäibemaksu tagasisaamisega. Kinnisasja ostja saab sisendkäibemaksu tagasi olenemata sellest, kas müüja on selle tasunud riigikassasse või mitte.[70] Pöördmaksustamise puhul tekib käive küll kauba või teenuse müüjal, kuid maksu arvestamise kohustus lasub kauba või teenuse saajal. Müüja ei lisa käibemaksu kinnisasja müügihinnale, et saadud maks riigile edastada, vaid ostja deklareerib käibemaksu ise ja samas arvab käibemaksu ka kohe sisendkäibemaksuna maha. Riigikohtu kaasuste puhul KMS § 41^1 ei kehtinud, seega puudus ostjatel õigus käibemaksusummat pöördmaksustada. Selline seadusemuudatus muudab maksuvaba tehingu vabatahtliku maksustamise ostja jaoks oluliselt läbipaistvamaks ja turvalisemaks, seega välistab see käibemaksupettuste sanktsioonide ülekandmise heausksetele ostjatele.

[70] Eesti Maksumaksjate Liit, „Midagi on mäda kinnisasjade käibemaksustamises. Hiie Marrand“ (2013), <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1344>, välja otsitud 12.03.2015.

Sisendkäibemaksu saab maha arvata ostja olenemata müüja edaspidisest majandustegevusest.

Kokkuvõtvalt võib järeldada, et kinnisasjade võõrandamise maksustamine käibemaksuga sõltub kinnisasja müüja tegevusest enne võõrandamist. Oluline on maksustamisel kinnisasja kasutuselevõtmine. Kasutuselevõetud kinnisasjadega seotud käive on maksuvaba, mida on võimalik tahtluse korral vabatahtlikult maksustada. Maksuvaba käibe vabatahtlikul maksustamisel säilib sisendkäibemaksu maha arvamise õigus. Vabatahtlikult maksustatud käive pöördmaksustatakse, et vähendada maksupettuste osakaalu kinnisasjadega seotud tehingute maksustamisel. Kasutusele võtmata kinnisasja maksustatakse samaväärselt krundiga planeerimisseaduse tähenduses, ehk 20 protsendiga. Kinnisasjade kasutamisele võtmist tuleks käibemaksuseaduses täpsemalt defineerida, praegu kasutamisele võtmise definitsioon puudub. Antud olukord muudab esmase- ja taaskasutuselevõtmise defineerimise nii maksuhalduri kui ka äriühingu jaoks keeruliseks. Esmase- ja taaskasutuselevõtmise definitsiooni sissetoomine käibemaksuseadusesse looks selguse ja õiguskindluse.

KOKKUVÕTE

Kinnisasju müüakse, parendatakse ja võetakse kasutusele pidevalt, sellega seoses tekib maksustamise koha pealt alatihti küsimus, kas antud tehing on käibemaksuga maksustatav või mitte. Lõputöö käsitleb kinnisasjadega seotud tehingute maksustamist käibemaksuga. Töö kirjutamisel on lähtutud Eestis kehtivast käibemaksuregulatsioonist ning selle võrdlemisest ning analüüsimisest Riigikohtu lahenditega.

Lõputöö aktuaalsuseks oli see, et 2014 aastal on lahenduse saanud kaks Riigikohtulahendit kinnisasjade vabatahtliku käibemaksustamise kohta. Sellest tulenevalt on ka kinnisasja müüjatel ja ostjatel huvi saada aimu, kuidas teavitada maksuhaldurit vabatahtliku käibemaksu kohaldamisest.

Lõputöö oli uudne, kuna varasemalt pole uurimistöödes käsitletud selliseid teemasid nagu vabatahtliku käibemaksustamise kohaldamine ning kinnisasja esmane kasutuselevõtmine. Sellest tulenevalt on ka äriühingutel küllaltki suur huvi kinnisasjaga seotud tehingute käibemaksustamise teema vastu.

Lõputöö probleemiks on see, et kinnisasjade müügi korral pole ettevõtjatele piisavalt selge antud tehingu maksustamise põhimõtted. Vabatahtliku maksustamise korral jääb ettevõtjatele arusaamatuks müügihinnale käibemaksu lisamine, käibemaks lisatakse müügiarvele sellest maksuhaldurit teavitamata. Probleemiks muutub sisendkäibemaksu maha arvamine.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida kinnisasjadega seotud tehingute maksustamist käibemaksuga.

Selleks, et töö eesmärki saavutada oli esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade käibemaksu olemusest. Käibemaks on oma olemusel lisandunud väärtuse maks, kuna maksusummat arvutatakse toote või teenuse hinnale lisatud summa pealt. Käibemaks on üldine tarbimismaks, mille maksmise kohustus lasub lõpptarbijal.

Käibemaks on riiklik, perioodiline, objektiivne ja kaudne maks. Maksu arvestajaks ja kogujaks on maksukohustuslane, kellel lasub kohustus maks tasuda riigikassasse.

Käibemaks on neutraalne maks see tähendab, et kauba- ja teenuse- osutajaid ning tarbijaid koheldakse ühtemoodi. Üldjuhul kehtib käibemaksu puhul sihtkohamaa printsiip, maksustatakse seal kus toodet või teenust tegelikult tarbitakse.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade kinnisasjast teistes Euroopa Liidu liikmesriikides. Et anda ülevaade, mida loetakse teistes Euroopa Liidu liikmesriikides kinnisasjaks, tuli otsida kinnisasja definitsioone liikmesriikides tsiviilseadustest. Kuna Euroopa Liidus on 28 liikmesriiki tuli kõigi liikmesriikide kinnisasja definitsioone vaadelda eraldiseisvalt.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli anda ülevaade kinnisasjast ja selle maksustamisest käibemaksuga. Kinnisasjaga seotud tehingud jagatakse suures plaanis kaheks, maksuvabadeks ja maksustatavateks. Maksuvabad on kinnisasja üürile, rendile või kasutamiseks andmine, samuti ei maksustata käibemaksuga ka ettevõtlus- või eluruumide müüki. Maksustatavad on tehingud, mis on otseselt seotud ettevõtte käibe tekkimisega, ehk ettevõte tegevusvaldkond on kinnisasjaga seotud teenuste pakkumine. Samuti maksustatakse ehitusmaad ja oluliselt parendatud ehitise müüki, kui seda ei ole võetud kasutusele peale parendust. Laias laastus on kinnisasjade võõrandamine maksuvaba käive, mida saab tahtluse korral vabatahtlikult maksustada.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida sisendkäibemaksu mahaarvamisega soetud probleeme. Nimelt tekitab segadust äriühingutes kinnisasja esmane- ja taaskasutuselevõtmine, kuna puudub kohtupraktika ja vastavad definitsioonid käibemaksuseaduses. Lisaks valmistab probleeme majandustegevuseks renditavate eluruumide vabatahtliku maksustamise keelamine, äriühingud ei saa enam vabatahtlikult maksustada renditud eluruume, et seal tegeleda majandustegevusega. Maksustamisel tuleks eelkõige lähtuda majanduslikust sisust mitte registrijärgsest korteri staatusest. Vabatahtliku maksustamise kohaldamisest teavitamine on samuti tekitanud mitmeid küsimusi ja kohtuvaidlusi, Eesti näitel kaks Riigikohtulahendi saanud kaasust, mida analüüsides on probleemile välja pakutud lahendus. Kasutusele võtta ühtne teavitamise viis, ehk blankett.

Edaspidi vajab täiendavat analüüsimist kinnisasjade taaskasutuselevõtmine, kuna see pole praeguse seisuga üheselt mõistetav. Lisaks aitaks lõputöös analüüsitud

probleeme enne kohtuvaidlusi vältida nende seadusega täpsem reguleerimine või antud teemal teavituste läbiviimine.

SUMMARY

Diploma thesis is written on a title „Imposition of Value Added Tax on Transactions Related to Immovable Property“. The thesis is written in Estonian , and consists of 44 pages. The thesis has been used 30 sources including theoretical PRICES, laws and court decisions, which are referred in the thesis.

The thesis topic is timely, because the immovable sellers and buyers are not among the well-established practice in the same firm on how to inform the tax authorities of the voluntary tax. The thesis aims to analyze transactions related to real estate taxation for VAT.

1. Providing an overview is given of the nature of VAT.
2. Providing an overview of the concept of immovable property in the Member States of the European Union.
3. Providing an overview of the immovable and VAT.
4. Analyzing the deduction of input VAT related problems.

The transfer of immovable properties, there are two options, whether the transaction is taxable or is it tax free. Be exempt from value added tax on a voluntary basis, of the Tax and Customs Board prior notice. Voluntary turnover in the application of the reverse charge taxation according to the VAT act § 41^1, and the direct tax receipts to the Treasury does not take place. In addition to the challenges posed by the first use of the immovable property and lease and rental housing a voluntary restriction of taxation. From 1 January 2015, the Ministry of Finance does not in terms of housing rents and longer rent a voluntary tax, but the situation is not fair to the companies. The transaction should be taxed based in particular on the economic substance rather than the registered office of entry in the apartement.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

„*Acquisition and loss of ownership under the Law on Property and Other Real Rights (LPORR): The influence of the BGB in Kosovo Law*“ (2013) http://www.hanselawreview.org/pdf13/Vol9No01Art03.pdf välja otsitud Hanselawreview kodulehelt (20.03.2015)

AS Dotnuvos Projektai kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 21. juuni 2011. a maksuotsuse nr 12.2-3/1812-10 tühistamiseks, Tartu Ringkonnakohus, kohtuotsus 11. 03. 2014.

AS Gasell kaebused Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 18. oktoobri 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4092-4 ning Maksu- ja Tolliameti Lääne maksu- ja tollikeskuse 8. detsembri 2010. a intressinõude nr 13-3/12098 tühistamiseks, Tallinna Ringkonnakohus, kohtuotsus 21. 11. 2013.

A. Tait. Value Added Tax, International Practise and Problems.Washington International Monetary Fund, 1988, p 450.

Chapter 16, „*Civil Code*“ <www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=8580&l=1>, välja otsitud Justice Services kodulehelt (19.03.2015)

„Convention between the goverment of Hungary and the goverment of The Kingdom of Bahrain for the avoidance of double taxation and the perevention of fiscal evasion wuth respect to taxes on income“ (2014), <www.complex.hu/kzldat/t1400049-htm/t1400049_6.htm>, välja otsitud Complex koduleheküljelt (21.03.2015)

Cypros property information*, „Legal Notes on Real Estate & Property in Cypros*“ <www.cyprus-online.com/cyprus-property-information.html>, välja otsitud cypros-online kodulehelt (16.03.2015)

Czech Legislation, „*Law No. 89/2012. Civil Code*“ (2012), <www.czechlegislation.com/en/89-2012-sb> välja otsitud czech legislation kohulehelt (16.03.2015)

Eesti Maksumaksjate Liit, „Midagi on mäda kinnisasjade käibemaksustamises. Hiie Marrand“ (2013), <www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1344>, välja otsitud 12.03.2015.

Eesti Vabariigi Valitsuse 10.10.1990. määrus nr 209. Käibemaksuga maksustamise kord, RT 1990,14,158.

Ehitusseadus, 15.05.2002, jõustunud 01.01.2003 – RT I 2002, 47, 297 … RT I, 29.06.2014, 13

Elling, T, „Käibemaks. Abiks tudengile ja töötavale praktikule“ (Tallinn: 2014)

Euroopa Liit, „Rahus elav Euroopa alustab koostööd“, <http://europa.eu/about-eu/eu-history/1945-1959/index_et.htm>, välja otsitud 20.03.2015

Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT 2006 nr L 347/1, 11.12.2006, artikkel 13 b

International Tax Center Leiden, „*Croatia*“ (2000) <www.itc-leiden.nl/portals/7/downloads/verdragen/ENG/Croatia.pdf> välja otsitud International Tax Center Leiden koduleheküljelt (21.03.2015)

International Tax Center Leiden „*Romania*“ (1998) <www.itc-leiden.nl/portals/7/downloads/verdragen/ENG/Romania.pdf> välja otsitud International Tax Center Leiden koduleheküljelt (21.03.2015)

Korteriomandiseadus, 15.11.2000, jõustunud 01.07.2001 – RT I 2000, 92, 601 – RT I, 21.05.2014, 19

Kägi, K., Võimre, U., „Käibemaks“ (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2007)

Kägi, K., „Käibemaks“ (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2004)

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.06.2004 – RT I 2004, 41, 278 - RT I, 11.07.2014, 13.

Kärsna, O., „Raamatupidaja teejuht 2008“ (Tallinn: Agitaator, 2008)

Lehis, L, „Maksuõigus“ (Tallinn: Juura, 2009)

Lehis, L. Maksuõigus, kolmas täiendatud ja muudetud trükk (Tallinn: Juura 2012).

Maksu- ja Tolliamet, „*Respublic of Latvia“* <www.emta.ee/?id=30724>, välja otsitud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt (21.03.2015)

Maksu- ja Tolliamet, „*Respublic of Lithuania“* <www.emta.ee/?id=30729>, välja otsitud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt (21.03.2015)

Maksu- ja Tolliamet, „*Respublic of Poland“* <www.emta.ee/?id=1833>, välja otsitud Maksu- ja Tolliameti koduleheküljelt (21.03.2015)

OECD, „Articles of the model convention with respectto taxes on income and on capital“ (2003), <www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>, välja otsitud OECD koduleheküljelt (21.03.2015), lk 10, artikkel 6.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216 – RT I, 13.03.2014, 103

Revenue Irish Tax and Customs, „*Double Taxation Treaty between Ireland and The Slovak Republic*“ <www.revenue.ie/en/practitioner/law/double/slovak-republic.html>, välja otsitud Revenue Irish Tax and Customs koduleheküljelt (21.03.2015)

”*Study on the application of Value Added Tax to the property sector“* (1997) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/report_vat_immovable_property.pdf välja otsitud Euroopa Liidu kohuleheküljelt (20.03.2015)