

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Arina Golik

**KINNISVARA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE
EUROOPA LIIDUS**

Lõputöö

Juhendaja: Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2013

ANNOTATSIOON

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri: Kinnisvara käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus	
Töö pealkiri võõrkeeles: Налогообложение недвижимости налогом с оборота в Европейском союзе	
Töö autor: Arina Golik	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
<p>Lõputöö maht on 40 lehekülge. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koostamisel on kasutatud 33 allikat, millele töös on viidatud. Lõputöö probleem on selles, et nii Eesti käibemaksuseaduses kui ka Euroopa käibemaksudirektiivis ei ole paljusid praktikas esinevaid kinnisvara võõrandamise skeeme reguleeritud ning lahendusi tuleb otsida kohtupraktikast. Lõputöö eesmärk on analüüsida kinnisvara käibemaksuga maksustamise probleeme Euroopa Liidus. Eesmärki saavutamiseks antakse ülevaade kinnisvara mõistest erinevates õigusaktides, antakse ülevaade kinnisvara käibemaksuga maksustamisest Eestis, analüüsitakse Euroopa kohtu lahendeid, kus kinnisvara maksustatakse käibemaksuga ning kohtulahendeid, kus kinnisvara puhul kehtib maksuvabastus ning tehakse soovitusi ja ettepanekuid, mida võiks käibemaksudirektiivis täiendada ja paremini välja selgitada maksuraskuste ja maksupettuste vältimiseks. Analüüsi tulemusel selgus, et vajalik oleks laiemalt seletada nii Eesti käibemaksuseaduses kui ka Euroopa käibemaksudirektiivis kinnisvara üürile, rendile ja kasutusvaldusesse andmise mõistet ning seda, millised tehingud selle mõiste alla kuuluvad. Samuti nõuab Euroopa käibemaksudirektiiv ja Eesti käibemaksuseadus poolelioleva, laguneva ja lammutamisele kuuluva ehitise mõiste defineerimist ja välja selgitamist.</p>	
Võtmesõnad: kinnisvara, käibemaks, käibemaksuseadus, käibemaksudirektiiv, Euroopa Liit	
Võõrkeelsed võtmesõnad: недвижимость, налог с оборота, закон о налоге с оборота, Европейский союз	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Tõnis Elling	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KINNISVARA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE.....	7
1.1 Kinnisvara mõiste ja olemus	7
1.2 Kinnisvara maksustamine käibemaksuga Eestis.....	15
2. KINNISVARA MAKSUSTAMISE PROBLEEMID EUROOPA LIIDUS	22
2.1 Käibemaksuga maksustatav kinnisvara	22
2.2 Käibemaksuga mitte maksustatav kinnisvara	29
KOKKUVÕTE	34
PE3IOME.....	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	40

SISSEJUHATUS

Terve oma elu jooksul inimesed ostavad, müüvad, remondivad ja ehitavad kinnistuid mingil eesmärgil, kas ettevõtluse, meelelahutuse või olmemugavuste jaoks. Selleks, et eesmärgini jõuda, tuleb kavandada ja juhtida kinnistu eluea jooksul toimuvaid protsesse.

Autor valis oma lõputöö teemaks kinnisvara käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus. Antud teema on valitud autori poolt sellel põhjusel, et kinnisvaraga seotud käibemaksuprobleemid on keerulised ja mõjutavad turgu palju enam kui tavakäibe probleemid.

Teema on aktuaalne, kuna rasked ajad majanduses võivad panna ettevõtjaid oma varasemaid investeeringud üle vaatama. Nii võib tekkida vajadus turu kõrgeperioodil ostetud kinnisvara müügiks investeeringute tegemiseks ning allpool välja toodud aspektid võivad tekitada probleemi arusaamisega, kuidas tuleb konkreetsel juhul kinnisvara käibemaksuga maksustada.

Lõputöö teema on uudne, sest varem pole Sisekaitseakadeemias teadustöö raames kinniasjade maksustamisega seotud Euroopa Liidu probleeme analüüsitud ja kohtu lahendeid nii sügavalt käsitletud.

Lõputöö probleemiks on see, et käibemaksuseadus ei reguleeri paljusid praktikas esinevaid kinnisvara võõrandamise skeeme. Lahendusi tuleb otsida kohtupraktikast ja maksuhalduri selgitustest, mis võib tekitada raskusi tavainimesele. Mõned kinnisvara võõrandamise tehingud on maksuvabad ja mõned käibemaksuga maksustatud, mõnd maksuvaba tehingut saab siiski vabatahtlikult maksustada ja mõnd tehingut mitte, lisaks on olemas üleminekusätted ja erikorrad. Samuti esineb

olukordi, kus võõrandatakse pooleliolevat kinnisasja või siis oluliselt parendatud ehitist.

Töö eesmärgiks on analüüsida kinnisvara käibemaksuga maksustamise probleeme Euroopa Liidus.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade kinnisvara mõistest erinevates õigusaktides.
2. Antakse ülevaade kinnisvara käibemaksuga maksustamisest Eestis.
3. Analüüsitakse Euroopa kohtu lahendeid, kus kinnisvara maksustatakse käibemaksuga.
4. Analüüsitakse Euroopa kohtu lahendeid, kus kinnisvara puhul kehtib maksuvabastus.

Andmete kogumisel kasutatakse kvalitatiivset meetodit, mis on oma olemuselt uuriv ja arvudel mittepõhinev interpretatsioon ning seaduste ja direktiivide tõlgendamisel grammatilist tõlgendamist. Valitud uurimismeetodiks on analüütiline meetod, kus töö käigus kogutakse ja analüüsitakse eriala kirjandust ja õigusakte ning seejärel analüüsitakse kinnisvara käibemaksuga maksustamist Euroopa Liidus.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kahte alapeatükki. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade kinnisvara mõiste definitsioonist erinevates õigusaktides, selle olemusest ning kinnisasja olulistest osadest. Esimese peatüki teine alapeatükk annab sisuka ülevaade kinnisvara käibemaksuga maksustamisest Eestis, kirjeldatakse kriteeriume, millal kehtib maksuvabastus ja millal mitte.

Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse olukordi, millal kinnisvara maksustatakse käibemaksuga ning tuuakse välja vastavasisuliseid Euroopa Kohtu lahendeid. Teise peatüki teises alapeatükis, kirjeldatakse ja analüüsitakse juhtumeid, millal kehtib maksuvabastus Euroopa Kohtu kohtupraktika näitel.

Lõputöö kirjutamisel kasutab autor põhiliste allikatenä eriala kirjandust, käibemaksuseadust ning käibemaksudirektiivi, vastavasisulisi artikleid ja Euroopa Kohtu lahendeid.

1. KINNISVARA KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMINE

1.1 Kinnisvara mõiste ja olemus

Tavaliselt eeldatakse, et kinnisvara on maa või ehitised ning nende erinevad osad. Tegelikult on kinnisvara mõiste palju laiem ja keerulisem. Meie elu- ja töökeskkonda võib pidada kinnisvaraks, siia alla kuuluvad nii maad kui metsad.

Kinnisvaraga puutume kokku igapäevaselt ja kõikjal. Kinnisvara kasutame kas omanike, üürnike või rentnikena ning kinnisvara haldamine-hooldamine on samuti meile enamikule tuttav teema.¹

Kinnisvara on eelkõige majanduslik, kuid ka õiguslik termin. Kinnisvara on individualiseeritud ja dokumenteeritud, mitmest komponendist (asjadest ja asjaõigusest) koosnev kompleksvara, mille peamiseks komponendiks on maa. Seega on vara isikule kuuluvate rahaliselt hinnatavate õiguste ja kohustuste kogum. Kinnisvara kui kogumi mõistet kasutatakse eelkõige pärimis- ja perekonnaõiguses. Vara eriliigiks on pärand. Kinnisvara õiguslik definitsioon puudub.²

Maale kui kinnisvarale on iseloomulikud samad üldised omadused nagu maale kui tootmisvahendile. Nendeks on maa püsivus, iga maatüki unikaalsus, maa territoriaalne piiratus, maa hävimatus. Lisaks neile iseloomustab maad kui kinnisvara tema väärtus, mille määrab maa tarbimiskasulikkus. Põllumajanduslikult kasutatava kinnisasja väärtuse määravad eelkõige maa kui tootmisvahendi omadused: maaomandi kompaktsus, kõlvikuline koosseis, mullaviljakus, põldude suurus ja kuju ning juurdepääsetavus.³

Virtuaalne kinnisvara on aktsiateks või osakuteks muudetud kinnisvara. Sellise kinnisvara ost-müük ilma kinnistusraamatu kannet muutumata on virtuaalmüük.

¹ Kuhlbach, H., Prisk, P., Lauren, A., *Kinnisvaraõpik*. (Tallinn, 2002), lk 7.

² Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 12.

³ Virma, F., *Maasuhted, maakasutus ja maakorraldus Eestis* (Tartu, 2004), lk 339.

Kinnisvaraäri hõlmab tootmist, finantseerimist, turundust, hindamist ja juhtimist nagu iga teinegi tööstusharu või äritegevus. Kinnisvaraäris on baasproduktideks ruum ja asukoht. Kinnisvaraäri tegeleb inimeste varustamisega elu-, töö-, puhke- jm ruumidega soovitavates piirkondades.⁴

Kinnisvara omadusi võib jagada mitmeti. Näiteks kinnisvara põhiomadused ja kinnisvara eriomadused⁵ või kinnisvara füüsilised, majanduslikud ja õiguslikud omadused.⁶

Kinnisvara füüsilised omadused on:

1. *Liikumatus*. Kinnisvara on immobiilne. Kinnisvara väärtus sõltub väga palju sellest, kus ta täpselt asub ning millised muutused selle piirkonna majanduses ning kinnisvaraturul aset leiavad. Asukoht mõjutab kinnisvara hinda.
2. *Ainulaadsus*. Ainulaadsus ehk heterogeensus on kinnisvarale ülimalt iseloomulik omadus. Iga kinnisvara erineb teisest, kas või oma asukoha poolest ruumis.
3. *Hävimatus*. Maa on hävimatam s.t kestev. See ei kulu ning amortisatsiooni ei arvestata.
4. *Topograafia*. Maa pinnavormid erinevad, mis võimaldab valida erinevaid kasutusviise.
5. *Kolmemõõtmelisus*. Lisaks kahemõõtmelisele maatükile hõlmab kinnisvara ka õhuruumi selle kohal ning maapõue selle all.⁷

Kinnisvara majanduslikud omadused on:

1. *Piiratud kogus*. Maad ei valmistata enam juurde. Maa elanikkond kasvab pidevalt. Eesti pindala on u 45 000 ruutkilomeetrit, elanike arv u 1,3 mln, mis teeb iga inimese kohta 3 ha maad koos veealadega. Elanikkonna tihedus ei ole aga ühtlane. Põllumajanduslikuks tootmiseks on maad piisavalt. Linnades aga napib maad ehitustegevuseks. Maadefitsiit on seotud kindla geograafilise piirkonnaga. Inimese võimuses on aga maa tootlikkust tõsta.
2. *Pinnasetüüp*. Mulla erim, lõimis, huumusesisaldus jne mõjutavad eelkõige põllu- ja metsamajandusega seotud maid. Sellest sõltub nende

⁴ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 13.

⁵ Kask, K., *Kinnisvara rahandus* (Tartu, 1997), lk 258.

⁶ Jacobus, C., *Real estate principles*. Eighth edition (USA, 1999), lk 631.

⁷ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 13.

majandusharude tulikus. Ehitusega seotud maadel on olulised ehitusgeoloogilised omadused, mis määravad ehituse hinna.

3. *Parim kasutusviis*. Maatüki parim kasutusviis on selline, mis on füüsiliselt võimalik, vajalikult põhjendatud, juriidiliselt lubatav, finantsmajanduslikult teostatav ning mille tulemusena hinnatav vara omandab kõrgeima väärtuse. Sihtotstarve määrab maatüki suuruse ja kuju.
4. *Infrastruktuur ja investeringute püsivus*. Maa sihtotstarbeliseks kasutamiseks on enne vaja teha kulutusi. Tuleb investeerida teede, hoonete, kanalisatsiooni, veevarustuse, elektri, maaparanduse jne väljaehitusse ja nende püsivusse mitmekümne aasta jooksul.
5. *Asukoht*. Asukoha mõistet käsitletakse siin majanduslikust aspektist. See, kas kinnisvara asub tõmbekeskuses või ääremaal, mõjutab kinnisvara hinda. Eelistused sõltuvad kinnisvara sihtotstarbest. Hindamise ühismõõduks on sageli vahemaa ajaühikutes.⁸

Kinnisvara õiguslikud omadused on:

1. *Kinnistu moodustamine* – maakatastriseadus, maakorraldusseadus ja teised seda valdkonda korraldavad õigusaktid.
2. *Hindamine ja maksustamine* – maa hindamise seadus, maksukorralduse seadus ja teised seda valdkonda korraldavad õigusaktid.
3. *Asjaõigused* – asjaõigusseadus, kinnistusraamatuseadus, riigivaraseadus, kinnisasja sundvõõrandamise seadus, korteriühistu seadus, pärimisseadus, korteriomandiseadus, võlaõigusseadus, tsiviilseadustiku üldosa seadus ja teised seda valdkonda korraldavad õigusaktid.⁹

Eesti seadustes puudub kokreetne definitsioon kinnisvarale, selle asemel kasutatakse kinnisasja mõistet .

Vastavalt Tsiviilseadustiku üldosa seadusele § 50 kinnisasi on maapinna piiritletud osa (maatükk). Asi, mis ei ole kinnisasi, on vallasasi.¹⁰

Asi on kehaline ese. Ese on kehaline siis, kui see on meeltega tajutav, ruumiliselt piiritletav ja realselt valitsetav. Asju võib jaotada mitmeti. Üheks võimaluseks on

⁸ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 13.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216 ... RT I 2010, 12.

jagada need kinnis- ja vallasasjadeks. Need põhimõtted on fikseeritud tsiviilseadustiku üldosa seaduse kolmandas osas.¹¹

Asja oluline osa on selle koostisosa, mida ei saa asjast eraldada, ilma et asi või sellest eraldatav osa häviks või oluliselt muutuks. Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad, nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili. Kinnisasja oluliste osade õiguslikud alused on reguleeritud järgmiste seadustega: ehitus-, metsa-, vee- ja maaparandusseadus. Kinnisasja osaks ei ole võõrale maale asjaõiguse alusel püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitis, samuti maaga mööduvaks otstarbeks ühendatud asi. Asjaõiguse lõppemisel maatükile jäänud ehitisest saab maatüki oluline osa. Kinnisasjaga seotud asjaõigused on kinnisasjaga olulised osad.¹² Saksa kohtupraktikas on asja olulisteks osadeks tunnustatud hoovad ja hammasrattad, auto raam, hooneosad jms, olulisteks osadeks aga ei ole loetud seeriatootmises olevat mootorit ja keeglirada, puurmasina puuri jms.¹³

Juhul, kui kinnisasja oluliseks osaks on ehitis, siis võib ka ehitise oluline osa olla selle kaudu kinnisasja oluliseks osaks.¹⁴ Ehitise olulised osad on asjad, millest see on ehitatud või mis on sellega püsivalt ühendatud ja mida ei saa eraldada ehitist või eraldatavat asja oluliselt kahjustamata. Ning asja mõtteline osa on tegelikkuses piiritlemata ja selle suurust väljendatakse murdosana asjast.¹⁵

Antud valdkonna käsitlemisel oluline ka päraldise mõiste. Päraldis on vallasasi, mis olemata peasja osa, teenib peasja ning on sellega seotud ühise majandusliku eesmärgi ja sellele vastava ruumilise seose kaudu. Päraldisteks on:

1. Dokumendid päraldisena – näiteks kaardid, plaanid, ehitiste kohta käivad dokumendid.
2. Majandus- või kutsetegevuses kasutatava kinnisasja päraldised – näiteks masinad, seadmed, tööriistad, mis on vajalikud korrapäraseks majandus- või kutsetegevuseks kinnisasjal.
3. Põllumajandusliku kinnisasja päraldised – põllumajandusinventar, masinad ja loomad, mis on vajalikud, et jätkata majandamist järgmise saagini.¹⁶

¹¹ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 9.

¹² *Ibid.*

¹³ Tiivel, R., *Asjaõigus, üldosa* (Tallinn, 2003), lk 13.

¹⁴ Ehitusseadus 15.05.2002, jõustunud 01.01.2003 – RTI 2002, 47, 297 ... RTI 2012, 22.

¹⁵ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 9.

¹⁶ *Ibid.*

Mõiste „kasu“ sätestati eesti õiguses alles uues tsiviilseadustiku üldosa seaduses ja see hõlmab varem tuntud vilja kõrval ka eseme kasutamisest saadavaid eeliseid. Muudatus viidi seadusse saksa õiguse eeskujul.¹⁷ Kasu on eseme viljad ja eseme kasutamisest saadavad eelised (kasutuseelised). Vilju saame jagada järgmiselt: asja- ja õigusviljad. Asjaviljad on asjast loodusjõul või inimese kaasabil tulenevad saadused, samuti tulu, mida asi annab õigussuhte tõttu. Õigusviljaks on aga tulu, mida õigustatud isik saab õigusest vastavalt selle otstarbele, samuti tulu, mida õigus annab õigussuhte tõttu.¹⁸

Kulutused, mida tehakse kinnisasjale, võivad olla:

1. Vajalikud, kui nendega säilitatakse eset või kaitstakse seda täieliku või osalise hävimise eest.
2. Kasulikud, kui nendega eset oluliselt parendatakse.
3. Toreduslikud, kui nendega taotletakse peamiselt eseme mugavust, meeldivust või ilu.¹⁹

Nõukogude Liidus oli maaeraomand keelatud. Alles pärast Eesti taasiseseisvumist ja maareformi seaduse jõustumist sai taastada maa eraomanduslikud suhted.²⁰

Asjaõigusseaduse § 68 lg 1 kohaselt omand on isiku täielik õiguslik võim asja üle. Omanikul on õigus asja vallata, kasutada ja käsutada ning nõuda kõigilt teiselt isikutelt nende õiguste rikkumise vältimist ning rikkumise tagajärgede kõrvaldamist.²¹

Omanikuks võib olla iga isik. Kõigil omanikel on võrdsed õigused, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Isikuteks on:

1. Eraõiguslik isik (füüsiline isik, eraõiguslik juriidiline isik).
2. Avalik-õiguslik (juriidiline) isik (riik, omavalitsusüksus, muu avalik-õiguslik juriidiline isik).²²

¹⁷ Tiivel, R., *Asjaõigus, üldosa* (Tallinn, 2003), lk 16.

¹⁸ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 10.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ *Ibid.*

²¹ Asjaõigusseadus 09.06.1993, jõustunud 01.12.1993 – RT I 1993, 39, 590 ... RT I 2012, 2.

²² Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 10.

Omand võib olla üksiku isiku ainuomanduses või kuuluda ühtaegu mitmele isikule. Ühtaegu mitmele isikule kuuluv omand on ühine omand. Ühine omand võib olla kaasomand või ühisomand:

1. Kaasomand on ühtaegu kahele või enamale isikule ühises asjas kuuluv omand, mis on väljendatud mõttelises osades. Mõtteliste osade suurused on määratud murdosana asjast.
2. Ühisomand on ühtaegu kahele või enamale isikule kuuluv kindlaks määramata osades omand ühises asjas. Peamiselt tekib see perekondlikes suhetes omandi soetamisel, kus osade suurused ei ole määratud.²³

Kinnisasi kaasomandi erivorm on korteriomand, mida täpsemalt eritleb korteriomandiseadus.²⁴ Vastavalt korteriomandiseadusele § 1 lg 1 korteriomand on omand ehitise reaalosa üle, millega on ühendatud mõtteline osa reaalosa juurde kuuluvast kaasomandist.²⁵

Korteriomandi kaasomandi esemeks on maatükk ning ehitise osad ja seadmed, mis ei kuulu ühegi korteriomandi reaalosa hulka ega ole kolmanda isiku omandis. Korteriomandi esemeks olevat ehitise reaalosa ja kaasomandi mõttelist osa ei saa teineteisest eraldi võõrandada, koormata ega pärandada. Korteriomandid peavad olema ühe kinnisasja piires.²⁶

Antud valdkonna käsitlemisel on oluline ka kinnisomandi mõiste. Kinnisomand on omand kinnisasja suhtes. Kinnisomandi esemeks on nii maatükk kui ka kinnisasja olulised osad. Maatüki mõiste tekib siis, kui maa-ala on looduses piirimärkidega piiritletud. Sellest tulenevalt saame määrata ja registreerida maakatastris kinnisomandi horisontaalse ulatuse.²⁷ Tsiviilseadustiku üldosa seadus § 54 lg 1 räägib, et kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad, nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili.²⁸

²³ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 10.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Korteriomandiseadus 15.11.2000, jõustunud 01.07.2001 – RT I 2000, 92, 601 ... RT I 2012, 18.

²⁶ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 11.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216 ... RT I 2010, 12.

Kinnisomandil on ka ruumiline ulatus. Kinnisomand ulatub maapinnale ning õhuruumile ülalpool ja maapõuele allpool seda pinda sellise kõrguse või sügavuseni, milleni ulatub omaniku huvi kinnisasja kasutamisel.²⁹

Kinnisomand ei ulatu maavaradele, mille loetelu sätestatakse seaduses. Maavarad kuuluvad riigile. Ühe kinnisasja piires olev veekogu kuulub selle kinnisasja omanikule. Mitme kinnisasja piires olevast veekogust kuulub igale kaldaomanikule see osa, mis on veekogu keskele tõmmatava mõttelise joone ning sellelt joonelt vastava omaniku kaldapiiripunktidele risti tõmmatavate mõtteliste joonte vahel. Kinnisomand ulatub mere rannajooneni. Rannajoon on mere tavaline veepiir, mis vastab nullhorisontaalile Balti kõrgussüsteemis. Kinnisomand ei ulatu põhjaveele.³⁰

Kinnisomand – kinnisasja kasutamisega kaasnevad õigused ja kohustused, eelkõige omandiõigus. Kinnisasja saab omandada tehinguga, mis peab olema notariaalselt tõestatud. Omandiõigus hakkab kehtima alates selle kohta kande tegemisest kinnistusraamatusse (kinnistamine). Asjaõigusleping kinnisomandi üleandmiseks, samuti kinnisasja koormamiseks asjaõigusega eeldab võõrandaja ja omandaja notariaalselt tõestatud kokkulepet üleandmise või koormamise kohta (asjaõigusleping) ning sellekohase kande tegemist kinnistusraamatusse.³¹

Kinnisasja saab omandada ka igamisega. Kui isik on kantud kinnistusraamatusse kinnisasja omanikuna õigusliku aluseta, saab ta kinnisasja omanikuks, kui ta valdab kinnisasja kümne aasta jooksul katkematult nagu omanik. Teine võimalus omandada kinnisvara igamise teel tekib siis, kui isik on 30 aastat katkematult vallanud kinnisasja, mis ei ole kantud kinnistusraamatusse või mille omanikku kinnistusraamatust ei nähtu või mille omanik ei ole enne valdaja poolt valduse saamist surnud ja 30 aasta jooksul ei ole tehtud kinnistusraamatusse niisugust kannet. Kinnisasja omanik võib kinnisomandist loobuda. Loovutatud kinnisasja hõivamise õigus on riigil.³²

Turg on üldtermin, mis tähistab mis tahes institutsiooni, mille kaudu ostjad(tarbijad) ja müüjad(pakkujad, tootjad) omavahel suhtlevad ning kaupu ja teenuseid vastastikku

²⁹ Asjaõigusseadus 09.06.1993, jõustunud 01.12.1993 – RT I 1993, 39, 590 ... RT I 2012, 2.

³⁰ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 11.

³¹ *Ibid*, lk 12.

³² Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 12.

vahetavad. Turu liike on palju, näiteks: väärtpaperibörs, krediiditur, välisvaluutaturg, tööturg jne. Üheks turu alaliigiks on kinnisvaraturg.³³

Kinnisvaraturg on ärikeskkond, millega tavainimene puutub kokku ehk paar korda elus. Kinnisvara ost-müük, üürimine on tehingud, mis ilmselt tuttavamad. Turuks võibki nimetada hulka tehinguid kinnisvaraga, milles osalevad ostjad, müüjad, vahendajad, rahastajad ja veel teised osalised.³⁴

Kinnisvaraturg on koht, kus saavad kokku kinnisvarainvesteeringutes osalejad ning teevad tehinguid. See on mõtteline keskkond (puudub konkreetne koht – turuplats), kus need tehingud tehakse. Turuna võib siin käsitada pigem tegevust ja protsessi.³⁵

Tähtsamaks kinnisvara iseloomustavaks näitajaks on ilmselt hind, mille kujundamisel lisaks asukohale, füüsilistele ja muudele omadustele mängib otsustavat rolli turg. Turg on koht, kus pakkumise ja nõudluse abil selgub kinnisvara turuväärtus. Turuväärtus on hind, mille juures kinnisvara omanik on nõus seda müüma ja ostja nõus ostma. Reeglina on müüja ja ostja suhtumine hinda kardinaalselt erinev – müüja soovib võimalikult kõrget, ostja võimalikult madalat hinda.³⁶

Kinnisvaraturu hindadest rääkides ja statistikat analüüvides saame seepärast tugineda keskmisele hinnale, mis iseloomustab ligilähedaste või sarnaste kinnisvaraobjektide väärtust. Keskmine hind on samavõrd tehislik mõiste nagu keskmine korter või maja.³⁷ Stabiilses turusituatsioonis tekib kinnisvarale aja jooksul tasakaaluhind. Tasakaaluhind on olukord, kus hind ja kogus sobivad nii müüjale kui ka ostjale ja nad on valmis tehingut sõlmima. Kinnisvara toimimise peamiseks eelduseks on see, et kinnisvaraturg peab olema vaba (mitte monopolistlik). See eeldab eraomandit ehk õigust vabalt vallata, kasutada ja käsutada oma vara. Turul peab olema piisaval hulgal osalejaid, et saaks toimida „täielik konkurentsitur“, nii et pakkumise ja nõudluse mehhanismid tagaksid õige hinna ja küllaldase käibe. Vajalik on ka elatustase teatud miinimum, et ostjad suudaksid elamispenda soetada. Tüüpkorterite keskmine ruutmeetrihind peaks olema võrreldav keskmise kuupalgaga. Samuti kinnisvarasoetust peaks olema võimalik finantseerida võõrkapitaliga, mis annab

³³ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 48.

³⁴ Kuhlbach, H., Prisk, P., Lauren, A., *Kinnisvaraõpik*. (Tallinn, 2002), lk 7.

³⁵ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 49.

³⁶ Kuhlbach, H., Prisk, P., Lauren, A., *Kinnisvaraõpik*. (Tallinn, 2002), lk 9.

³⁷ *Ibid.*

finantsvõimenduse. Vajalik on ka ühiskonna rikkuse akumulereerumine ehk säästude tekkimine. Niisamuti on kinnisvaraturu tekkimise eeldusi majanduskasv ja positiivne või vähemalt nulliivne.³⁸

Kokkuvõtvalt võib öelda, et Eesti seadustes puudub konkreetne definitsioon kinnisvarale ning selle asemel kasutatakse kinnisasja mõistet. Vastavalt tsiviilseadustiku üldosa seadusele § 50 kinnisasi on maapinna piiritletud osa (maatükk). Asi, mis ei ole kinnisasi, on aga vallasasi. Asi on kehaline ese, ese on aga kehaline siis, kui see on meeltega tajutav, ruumiliselt piiritletav ja realselt valitsetav. Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud asjad, nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili. Kinnisasja oluliste osade õiguslikud alused on reguleeritud järgmiste seadustega: ehitus-, metsa-, vee- ja maaparandusseadus. Kinnisasjadega seotud tehingute puhul on sageli tegemist kinnistu mõistega, mille alla on koondatud nii kinnisasi, hoonestusõigus, korteriomand kui ka korterihoonestusõigus. Kõik need mõisted on avatud erinevates seadustes, millele viitab KMS § 2 lg 3 p 1.

1.2 Kinnisvara maksustamine käibemaksuga Eestis

Kinnisasja maksustamine Eesti käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) mõistes on ära mainitud sisuliselt ühe seaduse punktiga. Sellest võib järeldada, et kinnisasjade käibemaksuga maksustamine on küllaltki lihtne, kuid see paraku nii ei ole. On palju erisusi, mis tekitavad segadusi ja võivad kaasa tuua ka maksukohustusi.

KMS räägib, et käibemaksuga ei maksustata kinnisasi või selle osa. Maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseaduse tähenduses või ehitise osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu; ega kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ning mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ning krundile planeerimisseaduse tähenduses, kui sellel ei asu ehitist.³⁹

Kinnisasjade maksustamisel on käibemaksuseaduse alusel kolm erinevat võimalust. Kinnisasja võõrandamine võib olla maksuvaba käive, standardmääraga maksustatav

³⁸ Kaing, M., *Kinnisvara alused* (Tartu: AS Atlex, 2007), lk 49.

³⁹ Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2012, 17.

käive või siis saab maksuvaba käibena käsitletavat tehingut vabatahtlikult käibemaksuga maksustada, sellest eelnevalt kirjalikult maksuhaldurit teavitades. Millal ühte või teist võimalust kasutada tuleb, see sõltub konkreetse tehingu asjaoludest.⁴⁰

Vastavalt KMS § 16 lg 2 p 3 ei maksustata käibemaksuga kinnisasja või selle osa võõrandamist. Seega võib öelda, et kinnisasi on KMS alusel maksuvaba käive. Küll aga on nimetatud sättes toodud rida täpsustusi, mille olemasolu korral tuleb kinnisasja müüki ikkagi 20% käibemaksuga maksustada. Maksuvabastuse alla ei kuulu ja on seega 20% käibemaksuga maksustatav kinnisasi, mille oluline osa on ehitise ehitusseaduse tähenduses või ehitise osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu. Lihtsamalt öeldes, kui kinnisasjal on peal hoone, mida ei ole veel kasutusele võetud, siis on kinnisasja müük tavakorras käibemaksuga maksustatav. Kõik uued majad ja korterid lähevad sundkorras käibemaksuga maksustamisele. Samuti tuleb tavakorras kinnisasja müüki maksustada, kui kinnisasja oluline osa on oluliselt parendatud ehitise enne selle esmast taaskasutusele võtmist. Kusjuures tuleb silmas pidada, et ehitise või selle osas on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.⁴¹

Kui ehitist tahetakse müüa enne parendustööde lõppu, siis on maksustamine keerulisem. Peab jälgima, et kui ehitist renoveeritakse põhjalikult (võetakse maha katus või seinad), siis pole tegemist hoonega ning sellises staadiumis poolelioleva ehitisega kinnistu müümine on maksustatav käive (sisuliselt müüakse krunti). Kui aga renoveerimise ajal on katus peal ja seinad ümber (järelilikult on ka hoone olemas), siis müügi maksustamisel tuleb arvestada tehtud tööde maksumuse suhet soetusmaksumusse ning ka seda, kas ehitise on juba taaskasutusse võetud. Kui poolelioleva parendusega objekti müüakse jälle enne parendusi lõpetamata edasi, tuleb arvestada renoveerimise lõpetaja puhul 10%-reeglit ainult tema enda poolt tehtud parenduste maksumuse järgi. Kui müüki läheb renoveeritud hoone korteriomandite kaupa, siis arvestatakse parenduskulusid iga müüdava korteri kohta eraldi.⁴²

⁴⁰ Kärnsna, O., *Raamatupidaja teejuht 2008* (Tallinn: Agitaator, 2008), lk 50.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² Kärnsna, O., *Raamatupidaja teejuht 2008* (Tallinn: Agitaator, 2008), lk 50.

Samuti maksustatakse kruntide müüki planeerimisseaduse tähenduses, millel ei asu ehitist. Planeerimisseaduse (PlanS) § 9 lg 3 kohaselt on krunt ehitamiseks kavandatud maaüksus detailplaneeringu koostamise kohustusega alal.⁴³ Sama paragrahvi lõike 4 kohaselt määratletakse krundi ehitusõigusega krundi kasutamise sihtotstarve, hoonete suurim lubatud arv krundil, hoonete suurim lubatud ehitusalune pindala ja hoonete suurim lubatud kõrgus. Sellest järeldeb, et mitte kõik ehitamiseks kõlbulikud maatükid ei ole maksustatavad käibemaksuga. Maksuvaba on aga kindlasti selliste kruntide võõrandamine, mis pole ehitamiseks kavandatud või kus puudub detailplaneeringu koostamise kohustus. PlanS § 3 lg 2 p 1 ja 2 ning § 9 lg 10 p 1-3 sätestab juhud, millal pole detailplaneeringu koostamise kohustusega aladel tarvis ehitamise alustamiseks koostada detailplaneeringut, vaid piisab üksnes ehitusloast. Sellel juhul saab maatükkidest krunt, kuhu kavandatakse ehitist, mille püstitamiseks piisab ehitusprojekti alusel antud ehitusloast.⁴⁴

Kindlasti tuleb kinnisasjade müügil tähele panna KMS § 46 lg-s 3 sätestatud üleminekusätet, mille kohaselt ei maksustata käibemaksuga ehitise ja selle aluse maa võõrandamist enne nende esmast kasutuselevõttu juhul, kui ehitamist on alustatud enne KMS jõustumist (ehk 01.05.2004). Seega, kui ehitisluba oli väljastatud ja selle alusel hakati maja ehitama enne 1. maid 2004, siis valminud uusehitise müüki ei pea käibemaksuga maksustama. Siinkohal tekib kindlasti küsimus, mida loetakse maja ehitamiseks. Mis hetkest alates võib juba väita, et ehitustegevus on alanud. Maksuhalduri praktika on seni olnud, et ainuüksi ehitusloa taotlemisest ei piisa, vaid peab olema ka mingi füüsiline tegevus krundil, mida võib kvalifitseerida ehituse alustamiseks. Näiteks kaevatakse vundamendi auk valmis ja alustatakse ehitustegevuseks ettevalmistusi.⁴⁵

Lisaks eelnevale, on üleminekusätted olemas ka kruntide müügil. Vastavalt § 46 lg 3 on krundi võõrandamine maksuvaba siis, kui maatükk on soetatud enne 1. maid 2004. Seega, kui isik soetab maatüki ning alustas ehitust enne 1. maid 2004, siis isegi poolelioleva ehitisega krundi võõrandamine on maksuvaba, kuna maatükk on soetatud enne 1. maid 2004.⁴⁶

⁴³ Planeerimisseadus 13.11.2002, jõustunud 01.01.2003 – RT I 2002, 99, 579 ... RT I 2013, 3.

⁴⁴ Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastuse AS, 2007), lk 169.

⁴⁵ Kruus, L., „Käibemaksust kinnisasjade võõrandamisel“, *Eesti Majanduse Teataja* (2006), nr 10, 35-38, lk 36.

⁴⁶ *Ibid.*

Vaidlusi tekitab olukord, kui ettevõtja soetas 2004. aasta detsembris poolelioleva ehitisega krundi, millele oli ehitusluba väljastatud näiteks märtsis 2004. Nüüd, kui ettevõtja lõpetab selle ehituse ning võõrandab enne esmast kasutuselevõttu, on tegemist maksuvaba käibega, sest esmane ehitusluba oli väljastatud (järelkult ka ehitist alustatud) enne 1. maid 2004. KMS § 46 lg 3 arvestatakse olenemata sellest, kas võõrandaja on ka ehituse alustaja või mitte. Kui aga ettevõtja ei lõpeta ehitist ning võõrandab selle edasi (ehk tegemist on maatükiga, millel on pooleliolev ehitist), siis tuleb müügikäibele lisada käibemaks, kuna tegemist on hoonestamata krundi müügiga, mis on omandatud pärast 1. maid 2004.⁴⁷

Kinnisasja mõiste hõlmab ka korteriomandit, seega tuleb olla teadlik erinevatest maksustamise reeglitest ja asjaoludest, mis puudutavad korteriomandi võõrandamist. Peamine reegel on see, et korteriomandit saab võõrandada ainult tervikuna ning sellisena tuleb seda ka maksustada. Seega, kui näiteks korteriomandi juurde on liidetud maa, mille asuvad laste mänguväljakud, siis tuleb korteriomandit võõrandada koos juurdeehitatud mänguväljakutega, kuna nende puhul on tegemist ühe osaga korteriomandist.⁴⁸

Hoonestusõiguse puhul on aga võimalik võõrandada kinnisasi lahus hoonestusõiguse alusel ehitatud ehitisest. Hoonestusõiguse müüki maksustatakse põhimõtteliselt samade reeglite alusel, kui omaniku enda tegemisi oma kinnisvaraga ning maksustamisel lähtutakse sellest, kui kaugele on ehitamisega jõutud, kas tegemist on elu- või mitteeluruumidega ning kas need on enne müüku juba kasutusele võetud või mitte. Kui aga hoonestusõigus lõppeb ning selle alusel ehitatud hoonet kinnistult ära ei veeta, siis muutub see kinnisasja oluliseks osaks ning seda maksustatakse tavaliste reeglite kohaselt.⁴⁹

KMS § 16 lg 3 annab maksukohustuslasele võimaluse enne käibe tekkimist sellest maksuhaldurit kirjalikult informeerides lisada tavakorras maksuvabale kinnisasjale käibemaks. Kinnisasja vabatahtlik maksustamine on teatud juhtudel kasulik nii ostjale kui ka müüjale. Seda eriti juhul, kui kinnisasja ostja või üürile võtja on maksukohustuslane. Sellisel juhul saab ta ostuarvel nimetatud sisendkäibemaksu

⁴⁷ Kruus, L., „Käibemaksust kinnisasjade võõrandamisel“, *Eesti Majanduse Teataja* (2006), nr 10, 35-38, lk 36

⁴⁸ Kärsna, O., *Raamatupidaja teejuht 2008* (Tallinn: Agitaator, 2008), lk 51.

⁴⁹ *Ibid.*

summa maksmisele kuuluvast käibemaksust maha arvata ja seega ei teki tal käibemaksukohustust niikuinii. Samal ajal müüja, kes müüb kinnisasja koos käibemaksuga, saab kinnisasja soetamisel ja ehitamisel makstud sisendkäibemaksu maksmisele kuuluvast käibemaksust maha arvata.⁵⁰

KMS § 16 lg 3 sätestab, et maksukohustuslane peab vabatahtliku maksustamise soovist maksuhaldurit teavitama enne käibe toimumist samal maksuperioodil või varem vastavasisulises kirjalikus avalduses. Kusjuures vajalik on vaid teatamine, mingit otsust selle kohta ei väljastata. Sama paragrahvi neljas lõige ütleb, et vabatahtliku maksustamise puhul maksustatakse sellist käivet esimesest maksuperioodist alates vähemalt kahe aasta jooksul. Ehk siis teavitatud tehingu maksustamisest ei saa kahe aasta jooksul taganeda. Näiteks kui 2009. aasta juunis üüriti välja äripind ja teatati maksuhaldurile maksustamise soovist, siis tuleks seda käivet maksustada vähemalt 2011. aasta mai lõpuni.⁵¹

Praktikas tekib olukordi, kus maksumaksjad unustavad oma valikuõigusest maksuhaldurit õigel ajal teavitamast. Näiteks kui müüja lisab kinnisasja müügile käibemaksu teavitamata sellest maksuhaldurit, siis on tegemist jätkuvalt maksuvaba käibega, kuid lisatud käibemaks tuleb KMS § 38 lg 1 alusel riigile ikkagi ära maksta. See aga ei anna kinnisasja müüjale õigust selle kinnisasja tarbeks tehtud kuludelt sisendkäibemaksu maha arvata.⁵²

Vabatahtliku maksustamise juures on oluline KMS § 16 lg 3 p 1, mis ütleb, et vabatahtlikku maksustamist ei saa rakendada eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisel.⁵³ Enne Eesti Euroopa Liiduga liitumist võis eluruumide käivet maksustada, kuid praeguses seaduses on selle osas sätestatud üleminekureegel, tänu millele sai vältida eluruumide käivet juba varem vabatahtlikult maksustanud maksukohustuslaste õiguspärase ootuse rikkumist.⁵⁴

KMS § 16 lg 2 sätestab, et käibemaksuga ei maksustata kinnisasja või selle osa ning nende üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist. Sama lõike punktis 2 on kirjas, et

⁵⁰ „Kas sina oled juba oma kinnisvaratehingust maksuhaldurit teavitanud?“, *MaksuMaksja* (2007), nr 12, 14-15, lk 15.

⁵¹ *Ibid.*

⁵² *Ibid.*

⁵³ Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2012, 17.

⁵⁴ Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastuse AS, 2007), lk 167.

maksuvabastust ei kohaldata majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele.⁵⁵

Nimetatud maksuvabastus on sätestatud ka direktiivi 135 artikli 1 lg punktis 1, mille kohaselt ei ole vaja maksta käibemaksu kinnisasja rendile- ja üürileandmise puhul. Maksuvabastusele seatud eranditeks on liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites. Seal hulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades, samuti ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks. Lisaks alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate rendileandmine ning seifide üürimine. Liikmesriigid võivad selle maksuvabastuse osas teha lisaerandeid, mis on tähtis eelkõige sellepärast, et tsiviilõiguse järgi on statsionaarsed seadmed ja seifid hoone osaks (tulenevalt sellest ka kinnisasja oluliseks osaks). Kuid lähtudes majanduslikust sisust on selliste esemete või platside kasutada andmise puhul tegemist muu teenusega, mitte aga kinnisvara üüriga.⁵⁶

Kinnisvaraga seotud käibemaksuprobleemid on keerulised ja mõjutavad turgu palju enam kui tavakäibe probleemid. Põhjuseks on see, et kinnisvara kasutusiga on pikk ja selle käigus võib algne kasutusotstarve ning sellega seotud käibemaksuõiguslik staatus muutuda, millest ka kõikvõimalikud ümberarvutused ja üleminekusätteid.⁵⁷

Kokkuvõtvalt võib öelda, et KMS alusel kinnisasi või selle osa ei ole käibemaksuga maksustatav. Maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseaduse tähenduses või ehitise osa, mis on võõrandatud enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu. Samuti ei kehti maksuvabastus kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ning mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ning ka krundile planeerimisseaduse tähenduses, tingimusega, et seal ei asu ehitist. Üldjuhul on aga kinnisasjade käive maksuvaba. Kuid teatud juhul KMS § 16 lg 3 annab maksukohustuslasele võimaluse enne käibe tekkimist sellest maksuhaldurit kirjalikult

⁵⁵ Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 415.

⁵⁶ *Ibid.*

⁵⁷ Laasberg, L., Lehis, L., *Kinnisvara maksustamine käibemaksuga*, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=170>> (11.2005).

informeerides lisada tavakorras maksuvabale kinnisasjale käibemaks. Kindlasti tuleb kinnisasjade müügil tähele panna KMS § 46 lg-s 3 sätestatud üleminekusätet, mille kohaselt ei maksustata käibemaksuga ehitise ja selle aluse maa võõrandamist enne nende esmast kasutuselevõttu, samuti ka krundi võõrandamine juhul, kui ehitamist on alustatud enne KMS jõustumist (ehk 01.05.2004).

2. KINNISVARA MAKSUSTAMISE PROBLEEMID EUROOPA LIIDUS

2.1 Käibemaksuga maksustatav kinnisvara

Igäihel meist võib tekkida vajadus turu kõrgperioodil soetatud kinnisvara müüa, et teha investeringuid ning allpool välja toodud aspektid võivad tekitada raskusi arusaamisega, kuidas tuleb antud juhul kinnisvara käibemaksuga maksustada.

Kinnisasjade maksustamisel on käibemaksuseaduse alusel kolm erinevat võimalust. Kinnisasja võõrandamine võib olla maksuvaba käive, standardmääraga maksustatav käive või siis saab maksuvaba käibena käsitletavat tehingut vabatahtlikult käibemaksuga maksustada, sellest eelnevalt kirjalikult maksuhaldurit teavitades. Millal ühte või teist võimalust kasutada tuleb, see sõltub konkreetse tehingu asjaoludest.⁵⁸

Euroopa Liidus on käibemaks reguleeritud liikmesriikide üleselt käibemaksudirektiiviga 112/2006/EÜ.⁵⁹ Euroopa Liidus on seega kõigi 27 liikmesriigi käibemaksu süsteem põhimõtteliselt samasugune. Direktiiv annab küll liikmesriikidele teatud vabaduse siseriikliku õigusega direktiivi täpsustada, aga etteantud piiridest üle minna ei tohi.⁶⁰

Euroopa Liidus kehtiv käibemaks on üles ehitatud lisandunud väärtuse maksu põhimõttel, et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest. Lisandunud väärtuse maks toimib mitmefaasilisena, maksusumma on jaotatud mitme ettevõtja vahel. Kaup või teenus läbib enne tarbijani jõudmist pika müügiahela. Iga müügiahela lüli maksab käibemaksu tema poolt lisatud väärtuselt, mis kõik kokku annabki kogu toote

⁵⁸ Kärnsa, O., *Raamatupidaja teejuht 2008* (Tallinn: Agitaator, 2008), lk 50.

⁵⁹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

⁶⁰ Elling, T., *Kinnisasja käibemaksuga maksustamine* (Tallinn 2011).

müügihinnale vastava käibemaksusumma. Seejuures saab iga müügiahel ostmisel tasutud käibemaksu oma maksmisele kuuluvast käibemaksust maha arvata.⁶¹

Üheks tihti tekkivaks probleemiks kinnisvara käibemaksuga maksustamisel on seaduste erinevad tõlgendamise võimalused. Paljudes kohtuvaidlustes tundub, et mõlema poole argumendid on loogilised ja õiged ning tihtipeale on raske leida ainuõiget vastust. Tavaliselt ilmnevad need probleemid just seetõttu, et seadus ei reguleeri täpselt teatud valdkondi ning maksumaksjate ja maksuhalduri seisukohad lähevad lahku. Esimeseks probleemiks, millele oleks mõistlik tähelepanu pöörata, on autori arvates kinnisvara rendile, üürile või kasutusvaldusesse andmine.

Nii KMS § 16 lg 2 sätestab, kui ka kuues käibemaksudirektiiv, et käibemaksuga ei maksustata kinnisasja või selle osa ning nende üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist. Maksuvabastusele seatud eranditeks on liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites. Seal hulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades, samuti ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks. Lisaks alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate rendileandmine ning seifide üürimine. Liikmesriigid võivad selle maksuvabastuse osas teha lisaerandeid, mis on tähtis eelkõige sellepärast, et tsiviilõiguse järgi on statsionaarsed seadmed ja seifid hoone osaks (tulenevalt sellest ka kinnisasja oluliseks osaks). Kuid lähtudes majanduslikust sisust on selliste esemete või platside kasutada andmise puhul tegemist muu teenusega, mitte aga kinnisvara üüriga. Seega maksuvaba on ainult kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine.⁶²

Üheks vaidlusi tekitavaks probleemiks antud valdkonnas Euroopa kohtupraktikas on sätete tõlgendamine ja arusaamine. Seaduses ei ole paljusid praktikas esinevaid kinnisvara üürile või rendileandmise skeeme käsitletud. Lahendusi tuleb otsida kohtupraktikast ja maksuhalduri selgitustest, mis võib tekitada raskusi tavainimesele.

Nii juhtus 2007. aastal Tšehhi Vabariigis üks vaidlus (case nr 572/07), mis tekkis ettevõtte RLRE Tellmer Property ja Tšehhi maksuameti vahel seoses küsimusega, kas üürile antud hoone üldruumide koristamise eest makstav tasu on sarnaselt üüriga

⁶¹ Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn: Juura, 2009), lk 351.

⁶² Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 415.

käibemaksust vabastatud. RLRE Tellmer Property'le kuuluvad hooned, millistes asuvad üürikorterid. Lisaks üürile nõuab ta üürnikelt tasu üldruumide koristamise eest, mis tuuakse arvel eraldi välja ja mida teostavad majahoidjad. Maksuhaldur tuvastas, et RLRE Tellmer Property on koristusteenuselt arvestanud ettenähtust vähem käibemaksu ning määras talle 2006. aasta mais koristusteenuste eest saadud tasult täiendava käibemaksu. Vaidluse küsimus seisneb selles, et kas⁶³ kuuenda direktiivi artikli 6 ja artikli 13 sätteid⁶⁴ võib tõlgendada selliselt, et korteri (või mitteiluruumi) üürileandmist ühelt poolt ning sellega seotud üldruumide koristamist teiselt poolt võib pidada iseseisvateks ja teineteisest lahutatavateks maksustatavateks tehinguteks?⁶⁵

Vastuseks esitatud küsimusele Euroopa Kohus väidab, et vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 2, iga tehingut tuleb pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks. Antud kaasuses esitab RLRE Tellmer Property üürnikele esitataval arvel koristusteenuse üürist eraldi. Lisaks, kuna korterite üürileandmine ja hoone üldruumide koristamine võivad olla eraldiseisvad teenused, ei saa nimetatud üürileandmist ja koristusteenuse osutamist käsitada terviktehinguna Euroopa Kohtu praktika mõttes, millest järeldub, et tuleb kinnisasja üürileandmist ja selle üldruumide koristusteenuste osutamist põhikohtuasja aluseks olevatel asjaoludel käsitada iseseisvate ja teineteisest lahutatavate tehingutena.⁶⁶

Antud kaasus tõestab eelpool mainitud, et sätete vale tõlgendamine võib kaasa tuua maksuraskusi ja maksukohustusi. Autor on arvamisel, et selliste asjade vältimiseks oleks mõistlik Euroopa Kohtu poolt direktiivi täiendada ja nõrgad kohad, näiteks need, mis kõige rohkem kohtuvad, paremini selgitada. Inimeste poolt aga kahtluse korral vähemalt proovida kohtupraktikast leida sarnaseid situatsioone.

Veel üheks mõnevõrra keeruliseks probleemiks kohtupraktikas on vanad ja lagunevad ehitised. Pole üheselt selge, kui krundi peal on lagunev hoone, kas krundi müüakse koos ehitisega või ilma. Samuti pole sätestatud piiri tervikliku ja laguneva hoone

⁶³ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 572/07, lk 593.

⁶⁴ Sixth council directive of 17 may 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC).

⁶⁵ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 572/07, lk 593.

⁶⁶ *Ibid*

vahel ning mis juhul krundi müümisel tuleb lisada käibemaks. Ühest küljest on kasutusele võetud ehitised koos selle all oleva maaga maksuvaba käive. Samas on aga ehitised krundi müüki vaja maksustada. Kui ehitised on lõplikult lammutatud, siis ei teki mingisugust küsimust ning maadikule tuleb käsitleda sarnaselt krundi müügiga. Selgusetu on seni aga olukord, kus ehitised on küll olemas, kuid need on kasutuskõlbmatu või muud moodi poolik. Vastusest sõltub, kas müügile tuleb lisada sundkorras käibemaks või mitte.⁶⁷

Aastal 2009 Euroopa Kohtusse tuli üks menetlus (C-461/08), mis oli seotud maadiki võõrandamisega, millel asus ehitised, mis oli uue ehitise ehitamiseks osaliselt lammutatud. Stichting Leusderend (edaspidi „müüja”) müüs Don Boscole (edaspidi „ostja”) 1998. aastal maadiki, millel oli kaks lagunenu hoonet (edaspidi „kinnistu”), mida ostja kavatses täielikult lammutada ning ehitada uued büroohooned. Selleks olid pooled kokku leppinud, et müüja taotleb lammutusloa, sõlmib ettevõtjaga nimetatud hoonete lammutamiseks lepingu ja kannab sellega seotud kulud ning liidab sellega seotud kulud müügihinnale. Kinnistu anti ostjale üle, millel olid juba pooleli lammutatud ehitised. Probleem maksustamise osas tekkis sellest, kas osaliselt lammutatud ehitise võõrandamist eesmärgiga püstitada selle asemele uus ehitised tuleb käsitleda vana võõrandamisena (esmane kasutuselevõtt on toimunud minevikus) või on tegemist ehitise võõrandamisega enne selle esmast kasutuselevõttu.⁶⁸

Peamine küsimus seisneb selles, kas müüja osutab kaks eraldiseisvat teenust (kinnisasja võõrandamine ja lammutustööd) või oli tegemist ühe sooritusega. Euroopa Kohus leidis, et sooritatud toimingud on käibemaksu seisukohalt tihedalt seotud ning lammutustööd ja maadiki võõrandamine on isegi kattuvad. Mõlema toimingu majanduslik sisu oli anda üle ehitustöödeks valmis maadikk. Sellest järeldub, et tuleb sellise maadiki võõrandamist, millel asub lagunenu ehitised, mis kuulub lammutamisele nimetatud maadikile uue rajatise ehitamise eesmärgil ja mille lammutustööd on alanud juba enne võõrandamist, pidada käibemaksu seisukohalt üheks tehinguks. Seetõttu ei kuulu tehing maksuvabastuse alla. Antud juhul maksustamisel on lähtunud tehingu tegelikust sisust – käibemaksuga on maksustatav sellise maadiki võõrandamine, millel asub lagunenu ehitised ning mille lammutamisel

⁶⁷ Elling, T., *Kinnisasja käibemaksuga maksustamine* (Tallinn 2011).

⁶⁸ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 461/08, lk 554.

ehitatakse selle asemele uus ehitis, isegi kui lammutamine on alanud juba enne nimetatud võõrandamise toimumist.⁶⁹

Antud kohtuasi tundus autori jaoks päris keeruliseks ja algusest olid mõlema poole argumendid loogilised. Kuid lagunevate või pooleliolevate ehitistega seotud olukorrad ongi tavaliselt rasked. Algusest tuleb välja selgitada, kas tegemist on ehitisega või mitte. Keerulisemaks läheb siis, kui kinnisasjal asub mitu erineva staatusega ehitist, kuid kinnisasi tahetakse müüa tervikuna.

Veel üheks huvitavaks kohtumenetluseks pidas autor 2007. aasta vaidlust (C-455/05), mis käis samuti maksuvabastuse kohta, konkreetsemalt öeldes hoone remondikohustuse ülevõtmise kohta. Burmeister Immobilien GmbH (edaspidi „Burmeister“) müüs 1998. aasta septembris maatüki, millele ehitatud korterelamu oli antud üürile. Samasuguse müügitehingu tegid kaks eraisikut 1999. aasta juulis. Neid tehinguid käsitleva kahe müügilepinguga kohustusid müüjad tegema nendel hoonetel vajalikud remonditööd. Kaks eraisikut andsid ühtlasi üüritagatise. Pärast nimetatud müügitehinguid sõlmisid müüjad Velvet & Steeliga vastavalt 25. septembril 1998 ja 12. juulil 1999 lepingud nimetusega „müügihinna osaline loovutamine kohustuse ülevõtmise eest“. Nende lepingutega võttis Velvet & Steel nimetatud kinnisasjade müügihinna ühe osa eest üle hoonete remondikohustused, mille müüjad olid endale võtnud, samuti üüritagatise. Nimetatud lepingute järgi kohustus Velvet & Steel vabastama müüjad kõikidest kuludest ja kohustustest, mida kinnisasja omandajad võisid nõuda seoses remonditööde ja üüritagatisega. Kaks kinnisasja omandajat nõustusid hiljem Velvet & Steeli nendest kohustustest vabastama, saades viimaselt vastutasuks osa talle loovutatud müügihinna osast. Selle tehingu järgi saadu, pidi Velvet & Steelile jääma kui „tasu või kindlasummaline hüvitis või kompensatsioon saamata jäänud kasumi eest“. Velvet & Steel deklareeris selle summa oma käibedeklaratsioonis.⁷⁰

Maksustamise probleem ja küsimus seisnes selles, kas remondikohustuse ülevõtmine on finantstehing, mille maksuvabastuse eesmärk ületada maksustatava summa ja mahaarvatava käibemaksu suuruse kindlaksmääramisega seotud raskused ja vältida

⁶⁹ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 461/08, lk 554.

⁷⁰ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 455/05, lk 598.

tarbijakrediidi kulude suurenemist või ei ole, mille peale Euroopa Kohus leidis, et kuna hoone remondikohustuse ülevõtmise käibemaksuga maksustamisel selliseid raskusi ei teki, ei ole seda tehingut vaja maksust vabastada.⁷¹

Analüüsid antud kaasust, autor tuli arvamusele, et ebatäpsusi ja ebaselgusi on piisvalat nii siseriiklikes seadustes, kui ka kuuendas käibemaksudirektiivis ja kõik need võivad endaga kaasa tuua maksumaksjatele maksukohustusi ja maksupettusi maksuametile.

Maksuvabastust ei kohaldata ja kinnisasja tuleb käibemaksuga maksustada ka siis, kui kinnisasi antakse kasutada ilma valdust üle andmata (näiteks majutusteenuste puhul, kus hotelli töötajad võivad siseneda ükskõik mis kell kliendi loata tema tuppa, et seda koristada).⁷² Selle kohta on Euroopa Kohtusse tuli 12.06.2003. aastal vaidlus (C-275/01), mille esemeks oli sigaretiautomaatide paigaldamine ruumidesse. Probleem ja küsimus seisnes selles, et kas mõiste "üürile andmine" alla kuulub ka niisugune olukord, kui kinnisasja kasutab nii üürnik kui ka teine isik (sh näiteks omanik). Euroopa Kohus andis eitavat vastust, põhjendades seda sellega, et kinnisasja üürimise puhul peab üürnikul olema õigus vallata kinnisasja nagu ta oleks selle omanik ja teistel isikutel ei ole mingisugust kasutusõigust antud kinnisasjale (iseegi omanikul). Seega pole selliste seadmete puhul tegemist kinnisasja juurde kuuluva loomuliku osaga ning neid tuleb maksustada nagu ka teisi mistahes seadmeid.⁷³

Veel üks juhtum, millal üürileandmise puhul ei kohaldata maksuvabastust on ruumi rendilevõtmine mitte elamiseks. Vaidlus selle kohta tuli Euroopa Kohtusse aastal 2003 (C-12/98), mis juhtus vendade vahel, kellest üks on ruumi omanik ja teine on üürnik. Maksustamise probleem seisnes selles, kas üürileandmise mõiste alla kuulub kinnisvara üürimine mitte elamiseks, vaid näiteks töökontori jaoks, või mitte. Euroopa Kohus tegi selgeks, et kinnisvara üürileandmise puhul kehtib kuenda direktiivi alusel maksuvabastus ainult siis, kui kinnisvara kasutatakse elamiseks.⁷⁴

⁷¹ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 455/05, lk 598.

⁷² Elling, T., *Kinnisasja käibemaksuga maksustamine* (Tallinn 2011).

⁷³ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 275/01, lk 579.

⁷⁴ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 12/98, lk 569.

2006. aastal Euroopa Kohtusse saabus veel üks taotlus (C-451/06), mis oli esitatud Gabriele Walderdorffi (edaspidi „G. Walderdorff”) ja Finanzamt Waldvierteli (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses seoses kalapüügiõiguse renditehingute käibemaksuga maksustamisega. G. Walderdorff juhib Austrias asuvat põllumajandus- ja metsandusettevõtet. Tema majandustegevuse käigus tehtud tehingud maksustatakse käibemaksuga üldkorras. G. Walderdorff sõlmis ühe kalaspordiühinguga kümne aasta pikkuse lepingu. Lepingu kohaselt sai kalaspordiühing tasu eest kalapüügiõiguse esiteks kahes G. Walderdorffile kuuluvas tiigis, mille osas on viimasel omanikuna kalapüügiõiguse, ja teiseks üldkasutatavas kalastuskohas, mille kohta on G. Walderdorffile katastris registreeritud kalapüügiõigus. G. Walderdorff nendelt renditehingutelt käibemaksu ei tasunud. Seda maksu ei olnud märgitud ka rentnikule esitatud arvetele.⁷⁵

Antud kaasusel küsimus seisnes selles, kas kümneks aastaks sõlmitud rendilepinguga tasu eest kalapüügiõiguse andmine selle kinnisasja omaniku poolt, millel asub veekogu, mille jaoks luba on antud ning avalikus kasutuses oleval veekogul kalapüügiõiguse omaniku poolt, kujutab endast „kinnisvara üürile- ja rendileandmist või mitte. Euroopa Kohtu andis selle peale eitavat vastust, kuna kalapüügiõigus ei anna õigust hõivata asjaomast kinnisvara ja välistada kõigi teiste isikute samasugune õigus sel põhjusel, et G. Walderdorff jätab endale kalapüügiõiguse nendel veekogudel ja lubab iga päev ühel külalisel seal kalastada. Niisiis ei ole kalaspordiühingul selle lepingu kohaselt õigust välistada teiste isikute õigust hõivata veekogu.⁷⁶

Kokkuvõtvalt võib öelda, et probleemseks kohaks on seaduste erinevad tõlgendamise võimalused. Tavaliselt ilmnevad need probleemid just seetõttu, et seadus ei reguleeri täpselt teatud valdkondi ning maksumaksjate ja maksuhalduri seisukohad lähevad lahku. Kõige tihti kohtuvaks vaidluste probleemiks on kinnisvara rendile, üürile või kasutusvaldusesse andmine. Direktiivis ei ole selget definitsiooni, mis konkreetselt see termin tähendab ja mis selle mõiste alla kuulub, mistõttu inimesed tihti panevad üürileandmise mõiste alla kõik võimalikud kõrvalteenused. Veel üheks tihti kohtuvaks probleemiks Euroopa Kohtu praktikas on pooleliolev, lagunev ja lammutamisele kuuluv ehitis. Need mõisted ei ole seaduses defineeritud. Analüüsi tulemusena järeldati, et selliste kinnisasjade võõrandamise puhul tuleb arvestada

⁷⁵ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 451/06, lk 591.

⁷⁶ *Ibid.*

krundi reeglitega ehk tehing tuleb maksustada. Keerulisemaks läheb veel siis, kui kinnisasjal asub mitu erineva staatusega ehitist, kuid kinnisasi tahetakse müüa tervikuna. Samuti küllaltki tihti kohtuvaks probleemiks on kohustuste ülevõtmine. Analüüsi käigus selgus, et see ei ole finantstehing, mille maksuvabastuse eesmärk ületada maksustatava summa ja mahaarvatava käibemaksu suuruse kindlaksmääramisega seotud raskused ja vältida tarbijakrediidi kulude suurenemist. Kuna hoone remondikohustuse ülevõtmise käibemaksuga maksustamisel selliseid raskusi ei teki, ei ole seda tehingut vaja maksust vabastada.

2.2 Käibemaksuga mitte maksustatav kinnisvara

Vastavalt Eesti KMS § 16 lg 2 p 3 ei maksustata käibemaksuga kinnisasja või selle osa võõrandamist. Sellest tulenevalt võib öelda, et kinnisasi on maksuvaba käive. Kuid antud sättes on toodud paar täpsustust, mille olemasolu korral tuleb kinnisasja müüki käibemaksuga maksustada.

Kuues direktiiv artikkel 13 osa B punkt b sätestab, et käibemaksuga ei maksustata kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist ning eluruumi hooldusteenuse osutamist eluruumi omanikule, samuti maamaksu- ja hoonekindlustuskulusid, mida teenuse saajalt nõuab eluruumi üürileandja või hooldusteenuse osutaja. Samuti ei maksustata majutusteenuste osutamist ning sõiduki parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme, masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist.⁷⁷

Erandite nimetamine on oluline eelkõige sellepärast, et tsiviilõiguses loetakse statsionaarseid seadmeid ja seife hoone osaks ja sellest tulenevalt ka kinnisvara oluliseks osaks, kuid majanduslikust sisust lähtuvalt ei ole selliste esemete või platside kasutada andmise puhul tegemist kinnisvara üüriga, vaid muu teenusega.⁷⁸

Käsitledes maksuvabastuse valdkonda, probleem jääb samaks nagu ka käibemaksuga maksustamise kinnisvara juures ehk sätete vale tõlgendamine ja raskused nende arusaamisega. Ühe niisuguse probleemiga puutus kokku Euroopa Kohus aastal 2005.

⁷⁷ Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003), lk 394.

⁷⁸ *Ibid.*

Vaidluse esemeks oli huvisadamas lõbusõidulaevade kaiäärsete kohtade ja maa peal paiknevate talviste hoiukohtade üürilepingute maksustamine käibemaksuga.

Marselisborgi huvisadama haldamine on usaldatud iseseisevale asutusele FML-le, kes tegeleb eelkõige veesõidukite kaikohtade ja maa peal paiknevate talviste hoiukohtade üürileandmisega. Veesõiduki kaiäärset kohta saab üürida aastaks või kuu kaupa või veel lühemaks ajaks, st üheks või mitmeks päevaks. Maapealse hoiukoha üürileandmisel on üürnikul õigus kasutada teatud kohta oma veesõiduki talviseks hoidmiseks. Vaidlus põhikohtuasjas tekkis sellest, et Taani maksuamet teatas vastuseks FML-i 1999. aasta taotlusele, et veesõidukite kaiäärsete kohtade ja hoiukohtade üürileandmisest saadud tulu on käibemaksuga maksustatav.⁷⁹

Küsimus Euroopa Kohtule seisnes selles, kas mõiste „kinnisvara üürileandmine“ hõlmab veesõiduki selle koha üürileandmist, mis koosneb maatükist sadama alal ning piiritletud ja identifitseeritavast kaiäärsest kohast ning kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkti 2 tuleb tõlgendada selliselt, et mõiste „sõidukid“ hõlmab ka veesõidukeid või mitte.⁸⁰

Euroopa Kohus leidis, et maa peal asuvate hoiukohtade osas tuleb sedastada, et veesõidukite hoidmiseks kasutatav maapind on kinnisvara. Samuti asjaolu, et kaaäärne koht on täielikult või osaliselt vee all, ei takista selle määratlemist kinnisvarana, mis võib olla üürile- või rendileandmise objektiks. See veega kaetud pind on püsivalt piiritletud ega ole teisaldatav. Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada selliselt, et kinnisvara üürileandmise mõiste hõlmab nii veesõidukite sildumiseks ette nähtud kaiäärseid kohti vees kui ka sadamaalal asuvaid veesõidukite hoiukohti maa peal. Mis puudutab veesõidukeid, Euroopa Kohus tegi selgeks, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkti 2 tuleb tõlgendada selliselt, et mõiste „sõidukid“ hõlmab ka veesõidukeid.⁸¹

Antud kaasus tundus autori jaoks väga huvitavaks ning õpetlikuks. Vaatamata antud kaasuste tavalisele probleemile, mis seisneb sätete tõlgendamises, selles vaidluses

⁷⁹ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 428/02, lk 584.

⁸⁰ *Ibid.*

⁸¹ *Ibid.*

probleem seisnes veel selles, et erinevates keeleversioonides ei ole kõik terminid samatähenduslikud, mis ka võib olla probleemiks. Ning ikka jääb peamiseks probleemiks see, et mõned mõisted ja terminite seletused puuduvad või ebapiisavalt täpsustatud. Nagu teise peatüki esimeses alapeatükis, puutume kokku probleemiga, mis on seotud kinnisvara rendiga ja selle mõiste ebapiisava seletusega.

Veel üks kaasus, mis on tähelepanu väärt, juhtus Saksamaal 2003. aastal(C-315/00). Üldiselt vaidlus on jälle seotud rendile andmisega ning selle mõiste ja selle alla kuuluvate sätete arusaamisega. Antud vaidluse esemeks oli kokkupandvate majade, mis on maaga kinnitatud ning ei ole kergesti eemaldatavad ega liigutatavad, rendile andmine. Härra Maierhofer-il on maa, kus asuvad kokkupandvad majad, mis ta annab üürile ajutiseks kasutamiseks. Üürileping koostatakse viieks aastaks koos võimalusega seda pärast pikendada. Kõik hooned olid korralikult ehitatud ning nendes oli kõik elamiseks vajalik. Samuti hoonte ehituse süsteem oli selline, et hoone võib eemaldada igal ajal, kuid selleks on vaja 8 inimeste abi ning see võtab 10 päeva. Maksustamise küsimus seisnes selles, kas mõiste „kinnisvara üürileandmine“ alla läheb kokkupandvate majade üürileandmine, mis võib pärast lepingu lõppemist olla eemaldatud ja kasutatatud teises kohas, või mitte.⁸²

Euroopa Kohus märgab, et direktiivi artikkel 13 B (b) sätestab, et kinnisvara üürileandmine on maksuvaba ning ei välista ka kokkupandvate majade üürileandmist. Kuuenda direktiivi artiklist 13 nähtub, et vallasvara üürileandmine on maksustatav, kinnisvara üürileandmine aga mitte. Ning küsimus seisab nüüd selles, kas kokkupandvad majad, mis on oma olemuselt mobiilsed ja kergesti liigutatavad, on kinnisvara või vallasvara? Seevastu antud hoonete puhul ei ole tegemist mobiilsete majadega ja ei saa nad kergesti liigutada, kuna on püstitatud betoonalusele ning paigaldatud sügavalt maasse. Sellest järeldub, et kokkupandvate majade üürileandmine, mis on maasse tugevalt fikseeritud ning ei ole kergesti liigutatavad, on kinnisvara üürileandmine Kuuenda direktiivi artikli 13 B(b) tähenduses.⁸³

Antud kaasus tundus autorile huvitavaks, kuna kokkupandvate majade staatus on tõepoolest kahtlev. Seevastu tegi Euroopa Kohus antud kaasuses selge, kuidas

⁸² Dale, S., Nieuwenhuizen, W., VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010; Case no 315/00, lk 577.

⁸³ *Ibid.*

kokkupandvate majadega hakkama saama, mis oleks autori arvamusel väga kasulik kõikelele ettevõtetele läbi lugeda enne seda, kui niisuguste hoontega tööle astuda.

Üks huvitav vaidlus (C-136/97) tekkis aastal 1994 seoses maatükki ostmisega. Norbury ostis maatükki koos ehitusloaga ühelt ettevõttelt Rivermead Homes Ltd ja seejärel müüs seda ühele John Kottler osäühingule. Aastast 1983 oli maatükki võõrandamine maksustamisest vabastatud, kuid vastavalt siseriiklikule käibemaksuseadusele oli võimalus käibemaksu müügile ikkagi lisada, mida Rivermead Homes Ltd otsustas ära teha selleks. Nüüd Norbury oli veendunud, et kuna ta ostis maatükki koos käibemaksuga, on tal võimalus seda maha arvata. Selle peale maksuamet leidis, et aastal 1977 antud seaduse paragrahv ei olnud pikendatud, vaid vastupidi olid tehtud lisa erandid. Suurbritania otsustas esitada Euroopa kohtule küsimus seoses sellega, et kas on võimalik käibemaksu maha arvata seoses maatükki ostmisega, millel ei asu ehitist, kuid on olemas ehitusluba, vaatamata sellele, et seadus oli muudetud ja olid tehtud lisa erandid. Vastuseks esitatud küsimusele Euroopa kohus otsustas teha erandit ning kuna maatükkil oli ehitusluba, anda võimalust käibemaksu maha arvata, vaatamata tehtud lisa eranditele, mida peetakse Suurbritaanias üleminekusättega.⁸⁴

Veel üheks raskeks ja segadusi tekitavaks kohtuasjaks pidas autor vaidlust(C-174/06), mis tuli Euroopa Kohtusse aastal 2007, mis puudutab Consorzio Autonomo del Porto di Genova (Genova sadama sõltumatu konsortsium, edaspidi „konsortsium”) selliste käibemaksuarvete maksualast õiguspärasust, mida ta väljastas seoses mineraalõlide ladustamiseks, töötlemiseks ja käsitlemiseks mõeldud riigile kuuluvate merealade kontsessiooni andmisega. Kuna konsortsium leidis, et merealade kontsessiooni andmine on käibemaksuvaba, väljastas ta CO.GE.P-le arved ilma käibemaksuta. Ta väitis, et riigivara kontsessioone, erinevalt konkreetset kinnisasja rendile andmisest, ei saa käsitleda ei asja võõrandamise ega teenuste osutamisenä käibemaksualaste õigusnormide mõttes, mistõttu neid ei saa käibemaksuga maksustada. Järelikult küsimus seisnes selles, kas juhul, kui ettevõtlusega tegelev avalik-õiguslik juriidiline isik annab huvitatud isiku taotlusel – mitte lepingu alusel, vaid pigem haldusaktiga (näiteks siseriikliku õigusega reguleeritav riigivara kasutamise kontsessioon) – sellele isikule kindlaksmääratud ajaks ja vara väärtusest tunduvalt väiksema tasu eest

⁸⁴ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 136/97, lk 549.

riigivara kasutusõiguse (sh kasutamise ainuõiguse), ilma et selle eest osutataks vara kasutusõigust üleskaaluvat teenust, on tegemist kinnisvara rendile andmisega, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alusel käibemaksust vabastatud?⁸⁵

Euroopa Kohus vastas selle peale jäätavalt, põhjendades seda sellega, et nimetatud õigussuhte fundamentaalne tunnus, mis on ühine kinnisvara rendile andmisega, hõlmab tasu eest teatud pinna, nimelt ühe mereala osa kasutusse andmist, tagades teisele lepingupoolele õiguse seda vallata ja kasutada ning välistades kõigi teiste isikute samasuguse õiguse.⁸⁶

Seega, võib kokkuvõtvalt öelda, et kinnisvara käibemaksuga maksustamisel on küllaltki palju probleemsied ja reguleerimisi vajavaid kohti nii Eestis, kui ka Euroopa Liidus, mis võivad oluliselt mõjutada maksumaksjate raha laekumist riigikassasse. Nagu oli juba eelpool mainitud, kõige suureks probleemiks on sätete tõlgendamine. Paljudel juhtudel lahendusi tuleb otsida kohtupraktikast ja maksuhalduri selgitustest, mis võib tekitada raskusi tavainimesele. Autori arvates, reguleerimist ning täiendamist vajavad niisugused mõisted nagu kinnisvara üürileandmine, mis võib olla nii käibemaksuga maksustatav, kui ka maksuvaba. Samuti probleemi tekitavaks kohaks on pooleliolev, lagunev ja lammutamisele kuuluv ehitis. Need mõisted pole seaduses defineeritud, kuid nende võõrandamise puhul tuleb arvestada krundi reeglitega ehk tehing tuleb maksustada. Kõik need nõrgad kohad võivad tekitada maksumaksjatele maksukohustusi ja maksuraskusi ning maksupettusi maksuhalduritele.

⁸⁵ Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 174/06, lk 589.

⁸⁶ *Ibid.*

KOKKUVÕTE

Lõputöö teema on kinnisvara käibemaksuga maksustamine Euroopa Liidus. Kinnisvaraga seotud käibemaksuprobleemid on keerulised ja mõjutavad turgu palju enam kui tavakäibe probleemid.

Terve oma elu jooksul inimesed ostavad, müüvad, remondivad ja ehitavad kinnistuid mingil eesmärgil, kas ettevõtluse, meelelahutuse või olmemugavuste jaoks. Selleks, et eesmärgini jõuda, tuleb kavandada ja juhtida kinnistu eluea jooksul toimuvaid protsesse.

Teema on aktuaalne, kuna rasked ajad majanduses võivad panna ettevõtjaid oma varasemaid investeeringud üle vaatama. Nii võib tekkida vajadus turu kõrgperioodil ostetud kinnisvara müügiks investeeringute tegemiseks ning allpool välja toodud aspektid võivad tekitada probleemi arusaamisega, kuidas tuleb konkreetsel juhul kinnisvara käibemaksuga maksustada.

Lõputöö teema on uudne, sest varem pole Sisekaitseakadeemias teadustöö raames kinnisasjade maksustamisega seotud Euroopa Liidu probleeme analüüsitud ja kohtu lahendeid nii sügavalt käsitletud.

Lõputöö probleemiks on see, et käibemaksuseadus ei reguleeri paljusid praktikas esinevaid kinnisvara võõrandamise skeeme. Lahendusi tuleb otsida kohtupraktikast ja maksuhalduri selgitustest, mis võib tekitada raskusi tavainimesele. Mõned kinnisvara võõrandamise tehingud on maksuvabad ja mõned käibemaksuga maksustatud, mõnd maksuvaba tehingut saab siiski vabatahtlikult maksustada ja mõnd tehingut mitte, lisaks on olemas üleminekusätted ja erikorrad. Samuti esineb olukordi, kus võõrandatakse pooleliolevat kinnisasja või siis oluliselt parendatud ehitist.

Töö eesmärk oli analüüsida kinnisvara käibemaksuga maksustamise probleeme Euroopa Liidus. Eesmärgi saavutamiseks oli püstitatud neli uurimisülesannet.

Esimene uurimisülesanne oli anda ülevaade kinnisvara mõistest erinevates õigusaktides. Eesti seadustes puudub kokreetne definitsioon kinnisvarale ning selle asemel kasutatakse kinnisasja mõistet. Vastavalt Tsiviilseadustiku üldosa seadusele § 50 kinnisasi on maapinna piiritletud osa. Asi, mis ei ole kinnisasi, on aga vallasasi, kusjuures asi on kehaline ese. Ese on kehaline siis, kui see on meeltega tajutav, ruumiliselt piiritletav ja reaalselt valitsetav. Kinnisasja olulised osad on sellega püsivalt ühendatud, nagu näiteks kasvav mets. Kinnisasja oluliste osade õiguslikud alused on reguleeritud järgmistes seadustes: ehitus-, metsa-, vee- ja maaparandusseadus. Kinnisasjadega seotud tehingute puhul on sageli tegemist kinnistu mõistega, mille alla kuuluvad nii kinnisasi, hoonestusõigus, korteriomand kui ka korterihoonestusõigus.

Teises alapeatükis anti ülevaade kinnisvara käibemaksuga maksustamisest Eestis. Käibemaksuseadus räägib, et käibemaksuga ei maksustata kinnisasi või selle osa. Maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on ehitise ehitusseaduse tähenduses või ehitise osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu; ega kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ning mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ning krundile planeerimisseaduse tähenduses, kui sellel ei asu ehitist. Üldjuhul on aga kinnisasjade käive maksuvaba. Kuid teatud juhul KMS § 16 lg 3 annab maksukohustuslasele võimaluse enne käibe tekkimist sellest maksuhaldurit kirjalikult informeerides lisada tavakorras maksuvabale kinnisasjale käibemaks. Kindlasti tuleb kinnisasjade müügil tähele panna KMS § 46 lg-s 3 sätestatud üleminekusätet, mille kohaselt ei maksustata käibemaksuga ehitise ja selle aluse maa võõrandamist enne nende esmast kasutuselevõttu, samuti ka krundi võõrandamine juhul, kui ehitamist on alustatud enne KMS jõustumist (ehk 01.05.2004).

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Euroopa kohtu lahendeid, kus kinnisvara maksustatakse käibemaksuga. Analüüsi käigus leiti, et probleemseks kohaks on seaduste erinevad tõlgendamise võimalused. Tavaliselt ilmnevad need probleemid just seetõttu, et seadus ei reguleeri täpselt teatud valdkondi ning maksumaksjate ja maksuhalduri seisukohad lähevad lahku. Kõige tihti kohtuvaks vaidluste probleemiks on kinnisvara rendile, üürile või kasutusvaldusesse andmine. Direktiivis ei ole selget definitsiooni, mis konkreetselt see termin tähendab ja mis selle mõiste alla kuulub, mistõttu inimesed tihti panevad üürileandmise mõiste alla

kõik võimalikud kõrvalteenused. Veel üheks tihti kohtuvaks probleemiks Euroopa Kohtu praktikas on pooleliolev, lagunev ja lammutamisele kuuluv ehitis. Need mõisted ei ole seaduses defineeritud. Analüüsi tulemusena jõeldati, et selliste kinnisasjade võõrandamise puhul tuleb arvestada krundi reeglitega ehk tehing tuleb maksustada. Keerulisemaks läheb veel siis, kui kinnisasjal asub mitu erineva staatusega ehitist, kuid kinnisasi tahetakse müüa tervikuna.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Euroopa kohtu lahendeid, kus kinnisvara puhul kehtib maksuvabastus. Analüüsi käigus selgus, et probleem jääb samaks nagu ka käibemaksuga maksustamise kinnisvara juures ehk sätete vale tõlgendamine ja raskused nende arusaamisega. Antud alapeatükis saaksime vaadelda ka niisugust probleemi nagu terminid erinevates keeleversioonides, mis ei ole alati samatähenduslikud. Samuti, lugedes läbi palju Euroopa Kohtu lahendeid, tegi autor järelduse, et probleem kinnisvara üürile- või rendileandmisega jääb ka kinnisvara maksuvabastuse juures seetõttu, et see ei ole alati maksuvaba, kuid defineeritud ja seletatud väga kitsalt ja ebatäpselt.

Seega, autori arvates vajavad nii Eesti käibemaksuseadus kui ka käibemaksudirektiiv niisuguste mõistete lahti kirjutamist ning täiendamist nagu kinnisvara üürile ja rendile andmine, millised tehingud selle mõiste alla kuuluvad ja millised mitte, pooleliolev, lagunev ja lammutamisele kuuluv ehitis, mille definitsioonid puuduvad. Autor on arvamusel, et eelpool toodud probleemid vajavad reguleerimist ja uurimist ning võiksid olla sisse viidud mõned täpsustused. Kinnisvara ekspertidel võiksid olla kindlad kriteeriumid, näiteks vana ja laguneva ehitise puhul, mille alusel nad määravad, kas ehitis on terviklik või mitte.

Lõputöö eesmärk saavutati. Autor andis ülevaate kinnisvara mõistest erinevates õigusaktides ja käibemaksuga maksustamisest ja võimalikest probleemidest Eestis ning analüüsis Euroopa Kohtu lahendeid, kus kinnisvara maksustatakse käibemaksuga ja kus mitte.

Antud lõputöös on kajastatud ainult aktuaalsemad probleemid, mis võimaldab teema jätkata magistr töö raames.

РЕЗЮМЕ

Темой дипломной работы является налогообложение недвижимости налогом с оборота в Европейском союзе.

Актуальность проблемы связана с тем, что тяжелое экономическое положение может порой заставить предпринимателей пересмотреть свои ранние инвестирования, в связи с чем может возникнуть необходимость перепродать приобретенную ранее недвижимость и выше приведенные аспекты могут создать сложности с пониманием того, как нужно в том или ином случае облагать недвижимость налогом с оборота.

Проблема дипломной работы заключается в том, что в эстонском законе о налоге с оборота и в европейской директиве налога с оборота не указаны и не урегулированы все возможные схемы распоряжения недвижимостью. Решения приходится искать в судебной практике и разъяснениях налоговых менеджеров.

Цель данной работы проанализировать проблемы налогообложения недвижимости налогом с оборота в Европейском союзе. Для достижения указанной цели было поставлено четыре задачи.

Первой задачей являлось предоставить обзор о понятии недвижимости в различных законодательствах страны. В эстонском законе о налоге с оборота отсутствует конкретное понятие недвижимости, взамен этого используется понятие собственности. В соответствии с гражданским правом, собственность – это указанная, ограниченная часть земли. Всё, что не является недвижимостью – движимость. Важными частями собственности являются постоянно соединенные с ней объекты, такие как здания, растущий лес, другие растения и несобранный урожай.

Во втором подразделе первой главы был предоставлен обзор о налогообложении недвижимости налогом с оборота в Эстонии. Закон о налоге с

оборота говорит, что налогом не облагается недвижимость или ее часть. Освобождение от налога не распространяется на недвижимость, чьей важной частью является здание, в понятии закона о строительстве, или часть здания, передача которой состоялась до первоначального использования. Освобождение от налога не действует на недвижимость, которая является зданием, или его частью, которое было значительно улучшено и обновлено. Также освобождение от налога с оборота не распространяется на грунт, в понятии закона о планировании, если на нем не имеется здания. В целом недвижимость не облагается налогом. Однако, в определенных случаях, эстонский закон о налоге с оборота предоставляет возможность налогоплательщику, до того, как возник оборот, заранее проинформировав налогового менеджера, добавить на освобожденную от уплаты налога недвижимость, налог с оборота. Также, при желании продать недвижимость, стоит обратить внимание на указанное в эстонском законе о налоге с оборота переходное положение, в связи с которым, налогом не облагается здание и его фундамент до их первоначального использования, аналогичное правило действует и касаясь грунта, в том случае, если строительство было начато ранее 01.05.2004 года.

Третьей задачей для достижения поставленной цели было проанализировать европейские судебные решения, в которых недвижимость облагается налогом с оборота. В ходе исследования было обнаружено, что большой проблемой является толкование закона. Наиболее часто данные проблемы встречаются по той причине, что закон не регулирует точно определенные моменты, в следствии чего мнения налогового менеджера и налогоплательщика расходятся. Одной из самых часто встречающихся проблем является сдача недвижимости в аренду. Как в эстонском законе о налоге с оборота, так и в европейской директиве о налоге с оборота, отсутствует конкретное понятие характеризующее данный термин, а также, какие конкретно сделки можно отнести к данному понятию. Не менее весомой проблемой в европейской судебной практике являются старые, разрушившиеся и подлежащие сносу здания. Определений данным понятиям нету ни в одном законодательстве. В ходе исследования выяснилось, что их стоит налогооблагать аналогично налогообложению грунта.

Четвертой задачей было проанализировать европейские судебные решения, в которых недвижимость не облагается налогом с оборота. Анализ показал, что проблема остается аналогичной, то есть неточности в понятиях и разъяснениях, а также их толковании как в эстонском законе, так и в европейской директиве налога с оборота.

По мнению автора, как эстонский закон о налоге с оборота, так и европейская директива о налоге с оборота, нуждаются в дополнении, уточнении и разъяснении, особенно таких понятий как сдача недвижимости в аренду, а также старые, разрушившиеся и подлежащие сносу здания. У экспертов по недвижимости могли бы быть установлены точные критерии, например касаемые старых и разрушившихся зданий, на основании которых они обозначают полноценное здание или нет.

Цель дипломной работы достигнута. Автор предоставил обзор о понятии недвижимости и налогообложении недвижимости и связанных с этим проблем в Эстонии. Также проанализировал европейские судебные решения, в которых недвижимость облагается налогом с оборота и в которых действует освобождение от налогообложения.

В данной дипломной работе описаны только наиболее актуальные и требующие внимания проблемы связанные с налогообложением недвижимости, что позволяет продолжить написание работы в рамках магистратурной работы.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Aasamäe, V., *Kinnisvaraomaniku ABC* (Tallinn, 1999).

Asjaõigusseadus 09.06.1993, jõustunud 01.12.1993 – RT I 1993, 39, 590 ... RT I 2012, 2.

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 455/05.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 572/07.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 461/08.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 428/02.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 315/00.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 275/01.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 12/98.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 174/06.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 451/06.

Dale, S., Nieuwenhuizen, W., *VAT Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974 - June 2010*; Case no 136/97.

Elling, T., *Kinnisasja käibemaksuga maksustamine* (Tallinn 2011).

Ehitusseadus 15.05.2002, jõustunud 01.01.2003 – RTI 2002, 47, 297 ... RTI 2012, 22.

Jacobus, C., *Real estate principles. Eighth edition* (USA, 1999).

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

„Kas sina oled juba oma kinnisvaratehingust maksuhaldurit teavitanud?“, *MaksuMaksja* (2007), nr 12.

Kask, K., *Kinnisvara rahandus*. (Tartu, 1997).

Korteriomandiseadus 15.11.2000, jõustunud 01.07.2001 – RT I 2000, 92, 601 ... RT I 2012, 18.

Kruus, L., „Käibemaksust kinnisasjade võõrandamisel“, *Eesti Majanduse Teataja* (2006), nr 10.

Kuhlbach, H., Prisk, P., Lauren, A., *Kinnisvaraõpik*. (Tallinn, 2002).

Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.05.2004 – RT I 2003, 82, 554 ... RT I 2012, 17.

Kägi, K., Võimre, U., *Käibemaks* (Äripäeva Kirjastuse AS, 2007).

Kärсна, O., *Raamatupidaja teejuht 2008* (Tallinn: Agitaator, 2008).

Laasberg, L., Lehis, L., *Kinnisvara maksustamine käibemaksuga*, <<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=170>> (11.2005).

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

Lehis, L., Lind, K., *Käibemaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne* (Tartu: OÜ Casus, 2003).

Planeerimisseadus 13.11.2002, jõustunud 01.01.2003 – RT I 2002, 99, 579 ... RT I 2013, 3.

Sixth council directive of 17 may 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC).

Tiivel, R., *Asjaõigus, üldosa* (Tallinn, 2003).

Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 35, 216 ... RT I 2010, 12.

Virma, F., *Maasuhted, maakasutus ja maakorraldus Eestis* (Tartu, 2004).