Maksuvaba käive 2017

2017 III KVARTAL

Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2 kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmisest. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.

Taotleja 2 täitis hoonestusõiguse seadmise lepingust tulenevad kohustused ehitise ehitustööde osas ja sai ehitisele kasutusloa 2008. aastal. Taotleja 2 kajastas ehitist ja hakkas seda kasutama põhivarana samal aastal.

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses (metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kuludes sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

Seoses hoonestusõiguse lepingu lõppemisega on taotleja 1 kohustatud maksma kinnistule jääva ehitise eest taotlejale 2 hüvitist ning viimane on kohustatud ehitise taotlejale 1 üle andma. Samas soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel.

Taotlejad soovisid siduvat hinnangut seoses hoonestusõiguse lõppemise ja hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üürilepingu alusel kasutamise jätkamiseks planeeritavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.

Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnang:
Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) ei sisalda ettevõtte ega selle osa üleandmise kriteeriume, mille alusel ettevõtte osa üleandmist tuvastada. Riigikohus on 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 tehtud otsuses (punkt 11) selgitanud järgmist: „Ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;

4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus;
9. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Riigikohus on 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12 tehtud otsuses (p 12) asunud seisukohale, et ettevõtte ülemineku tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

Taotlusest nähtuvalt teostab taotleja 2 kinnistul hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitises oma majandustegevust, kasutades seda enda maksustatava käibe tarbeks. Taotluse kohaselt antakse taotlejale 1 üle ainult hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis ilma taotleja 2 majandustegevuses kasutatavate seadmeteta. Samuti ei lähe omandajale üle hoonestaja töötajatega sõlmitud töölepingud ega lepingud hankijate ja klientidega. Taotlejale 1 (omandajale) ei anta üle ka muid õigusi ega kohustusi, mis on seotud taotleja 2 (hoonestaja) igapäevase majandustegevusega. Seega, võttes arvesse Riigikohtu ülalmärgitud otsustes ja võlaõigusseaduse § 180 lõikes 2 sätestatut, ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol tegemist funktsioneeriva struktuuriga, mille abil oleks võimalik iseseisvalt majandustegevust jätkata. Seega ei ole hoonestusõiguse lõppemisel ehitise üleandmine kinnisasja omanikule ettevõtte ega selle osa üleminek KMS § 4 lõike 2 punkti 1 mõistes.

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis maatüki oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on hoonestusõiguse oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitis, mis ei ole hoonestusõiguse tähtpäeva lõpuks ära veetud, kinnisasja oluliseks osaks ning läheb kinnisasja omaniku omandisse. Nimetatu ei eelda võõrandamistehingu vormistamist, vaid kõnealune olukord saabub AÕS § 252 lõikes 2 märgitud asjaolude esinemisel. Seega ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise kinnisaja oluliseks osaks muutumisel tegemist võõrandamistehinguga. Nimetatud põhjusel ei ole taotleja 2 poolt hoonestusõiguse alusel taotleja 1 kinnistule püstitatud ehitise üleandmine hoonestusõiguse lõppemise tõttu käsitletav kinnisasja võõrandamise käibena.

Kinnisasjale hoonestusõiguse seadmine on maksustatav kinnisasja käibena, kui maatükil puudus varasemalt ehitis. AÕS § 253 lõikest 1 nähtuvalt peab kinnisasja omanik maksma hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu hoonestajale hüvitise kinnisasjale jääva ehitise eest. Seega tuleneb hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel kinnisasjale jääva ehitise eest kinnisasja omaniku poolt hoonestajale makstava hüvitise kohustus AÕS-ist. Kuna nimetatud hüvitise maksmine on õigusakti tasandil kohustuslikuna ette nähtud, ei ole tegemist iseseisva majandustehinguga. Seetõttu ei ole hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu kinnisasjale jääva ehitise eest hoonestajale hüvitise maksmisel tegemist käibega. AÕS § 253 lõike 3 kohaselt võivad kinnisasja omanik ja hoonestaja makstava hüvitise suuruses kokku leppida ning nimetatud kokkuleppe puudumisel on hüvitise suuruseks hoonestusõiguse harilik väärtus. Seega puudub kõnealusel hüvitisel ka seos ehitise tegeliku väärtusega.
Taotluse kohaselt soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga

kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel. KMS § 32 lõikest 4¹ tuleneb üldpõhimõte, mille kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasjaga ja sellega seotud kauba või teenuse puhul 10 aastat. Oluline on siinkohal asjaolu, et kõnealune ehitis oleks ka tegelikus kasutuses. Kuna KMS ei erista hoonestusõiguse ja üürimise perioode, siis tuleb taotlejal 2 arvestada sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi algust ehitise ettevõtluses kasutamise alustamisest arvates.

KMS § 32 lõike 4¹ teise lause kohaselt loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Seega, kui taotleja 2 jätkab maksustatava käibega jooksva aasta lõpuni, siis ei ole tal kohustust korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu.

Kuna hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol ei ole tegemist käibega, siis ei saa taotlejale 1 esitataval arvel sisendkäibemaksu märkida ning taotleja 1 sellekohast sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna taotleja 1 ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitisega seoses sisendkäibemaksu maha arvanud, siis on tal õigus anda kõnealune ehitis üürile maksuvabalt või maksustada üürisumma vabatahtlikult.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning taotleja 1 maksustab vabatahtlikult ainult sama ehitisega seonduva üüriteenuse osutamise taotlejale 2. Kuna taotlusest nähtuvalt ei võõranda taotleja 2 ehk hoonestaja hoonestusõigust kui kinnisasja KMS mõistes, vaid soovi korral ainult ehituskulusid (mis on tavapäraselt maksustatavad), siis ei ole ühisteatise esitamine võimalik. Juhul, kui taotleja 1 planeerib maksustada üürilepingu alusel kasutada antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

Taotleja kavatseb osta teiselt äriühingult kinnistu ning seejärel teha kinnistul parendustöid ning müüa parendatud kinnistu edasi. Taotleja soovib teada, kas esitatud andmete kohaselt on täidetud tingimus, mille kohaselt parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise soetusmaksumust enne parendamist, ning kavandatavat kinnistu müüki tuleb maksustada käibemaksuga.

MTA hinnang: KMS § 16 lõike 2 punktis 3 sätestatakse maksuvabastus kinnisasja või selle osa käibele. Seega reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba. Sarnaselt teatud kinnisasjaga seotud teenustele, on ka maksuvaba kinnisasja käivet (välja arvatud maksuvaba eluruumi käive) võimalik valiku alusel § 16 lõike 3 punkti 2 alusel maksustada käibemaksuga. Siiski on kinnisasja käibe maksuvabastus piiratud. Maksuvabaks käibeks ei loeta (st maksustatakse 20% käibemaksuga) ehitiste ja ehitiste aluse maa võõrandamist enne ehitise esmast kasutuselevõttu, oluliselt parendatud ehitiste võõrandamist enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ja hoonestamata kruntide võõrandamist. Säte tugineb Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artiklitele 12 ja 135.

2006. aasta alguses jõustunud muudatusega täpsustati KMS-is kinnisasja maksuvabastuse piirangu mõtet, sätestades, et oluliselt parendatud (ehk renoveeritud) ehitise või selle osa müüki maksustatakse

sarnaselt uue ehitise müügiga. Seega tuleb käibemaksuga maksustada ka renoveeritud ehitise või selle osa müük enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Renoveeritud ehitise sätte sõnastamisel on lähtutud raamatupidamises kasutusel olevatest mõistetest, et sätte rakendamisel oleks võimalik lähtuda raamatupidamiskäsitlusest. Ehitis loetakse oluliselt parendatuks, kui parendusega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Näiteks kui ehitise soetusmaksumus on 1 miljon eurot, loetakse ehitis oluliselt parendatuks, kui parendamise kulud ületavad 1,1 miljonit eurot.

Viimati uuendatud 13.07.2021