

Kinnisasja võõrandamine käibemaksukohustuslasena registreerimata ettevõtja poolt

Eestis tekkinud käibe piirmäära, mille ületamisel tuleb Eestis ettevõtlusega tegeleval isikul end registreerida käibemaksukohustuslasena (40 000 eurot kalendriaasta algusest arvates), hulka ei arvata muuhulgas ka põhivara võõrandamist. Kinnisvarainvesteering on põhivara üks liik nii raamatupidamislikult kui käibemaksuseaduse rakendamisel.

Kuna käibemaksuseadus põhivara ei defineeri, tuleb aluseks võtta materiaalse põhivara ja kinnisvarainvesteeringu määratlused Raamatupidamise Toimkonna juhendites RTJ 5 ja RTJ 6:

- ✓ materiaalne põhivara on materiaalne vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta (RTJ 5 punkt 6)
- ✓ kinnisvarainvesteering on kinnisvaraobjekt (maa või hoone või osa hoonest või mõlemad), mida hoitakse (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rendituna) eelkõige renditulu teenimise, väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, **mitte aga** kasutamiseks toodete tootmisel või teenuste osutamisel, halduseesmärkidel **või müügiks tavapärase äritegevuse käigus** (RTJ 6 punkt 5)

KMS § 4 lg 1 p 1 kohaselt tekib isikul käive kauba (sh kinnisasja) võõrandamisest ja teenuse osutamisest **ettevõtluse, st iseseisva majandustegevuse käigus**. Vastavalt Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 teisele lõigule käsitatakse majandustegevusena eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist **kestva tulu saamise eesmärgil**. Euroopa Kohus oma otsuses liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10 asus seisukohale, et seda, kui kinnisasja omanik üksnes teostab enda omandiõigust ega tegutse kestva majandustegevuse eesmärgiga, ei saa iseenesest käsitada majandustegevusena.

Seega kui kinnisasja võõrandaja ei ole käibemaksukohustuslane ja võõrandatava kinnisasja hind koos tema samal kalendriaastal varem tekkinud käibega ületab 40 000 eurot, on müüja käibemaksukohustuse tekkimisel määrav:

1. kas kinnisasja võõrandamine toimub isiku majandustegevuse käigus;
2. kui see toimub majandustegevuse käigus, siis kas võõrandatav kinnisasi on põhivara või mitte.

Raamatupidamise Toimkonna juhenditest tuleneb, et kui kinnisasi soetatakse edasimüügiks, siis ei saa seda käibemaksuseaduse rakendamisel põhivarana käsitada. Kui tegemist on kinnisasjaga, mille võõrandamistehing tuleb kohustuslikult käibemaksuga maksustada (näiteks ehitusmaaga KMS § 2 lg 3 p 1 tähenduses) ja käibemaksuta müügihind koos müüja samal kalendriaastal varem tekkinud käibega ületab 40 000 eurot, peab müüja end käibemaksukohustuslasena registreerima ning kinnisasja võõrandamistehingult käibemaksu arvestama ja maksma, **kui ta müüs kinnisasja oma majandustegevuse käigus**.

Selle üle otsustamisel, kas konkreetsetes olukorras on kinnisasja võõrandamine käsitatav isiku majandustegevusena, on nii maksuhalduri kui maksumaksjate jaoks oluline Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsus kohtuasjas nr 3-20-2201, selle punktid 14–16. Selles kohtuasjas asus Riigikohus järgmisele seisukohale:

1. kinnisasjaga seotud tehingud pole käsitatavad isiku majandustegevusena ainult erandjuhul, kui kinnisasja omanik teostab üksnes enda omandiõigust ega tegutse kestva majandustegevuse eesmärgiga. Sellisel juhul ei kujuta ka kinnisasja müük endast kestva tulu saamist (Euroopa Kohtu otsus liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10, p-d 36–38 ja 45). Kirjeldatud olukorraga ei ole aga tegemist juhul, kui isik tegutseb aktiivselt kinnisvara turustamise alal, kasutades samu meetodeid nagu need, mida kasutab turustamisel tootja, ettevõtja või teenuste osutaja käibemaksudirektiivi art 9 lg 1 teise lõigu tähenduses. Selline aktiivne tegevus võib seisneda eeskätt kinnistul tehtavates arendustöödes ja tunnustatud turundusmeetodite kasutamises (sama kohtuasja p-d 39 ja 40). Seejuures viitab mõiste „kasutamine“ käibemaksudirektiivi art 9 lg 1 teise lõigu tähenduses tehingu juriidilisest vormist olenemata kõikidele tehingutele, mille eesmärk on kõnealusest varast kestva tulu saamine (Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-655/19, p 27);
2. konkreetsetes kaasuses on kohtud kooskõlas eelnevalt viidatud Euroopa Kohtu praktikaga hinnanud isiku majandustegevuse määratlemiseks tema tegutsemist iseloomustavaid asjaolusid kogumise ning õigesti kindlaks teinud, et isiku tegevusalaks oli muu hulgas kinnisasjade ostmine ja müümine. Samuti on kohtud tuvastanud isiku aktiivse tegutsemise korteriomandite turundamisel. Sellest järeldasid kohtud õigesti, et isiku tegeliku peamise tegevusalana ei saanud käsitada üksnes soetatud kinnisvara üürile andmist või käitamist. Kohtumenetluses ei leidnud tõendamist, et kinnisasjade soetamisel oli isiku eesmärgiks üksnes nende väljaüürimine ja soetatud kinnisasjade käsitamine kinnisvarainvesteeringutena. Eelneva tõttu pole määrav ka asjaolu, et isik on enda majandusaasta aruandes märkinud majandustegevusala koodina üksnes kinnisvara üürile andmise ja käitamise. Kohtu hinnangul ei rikkunud kohtud menetlusnorme, kui jõudsid tõendeid kogumise hinnates järeldusele, et kaebaja majandustegevus oli majandusaasta aruandes märgitust laiem;
3. isik käitus sarnaselt teiste kinnisvaraturul tegutsevate kinnisvara käitlevate ettevõtetega ning vaidlusaluste kinnisasjade võõrandamine ei saanud olla juhuslik, vaid iseloomustas isiku kestvat majandustegevust. Eelneva tõttu pole põhjust käsitada isiku tegevust kinnisasjade võõrandamisel üksnes enda omandiõiguse teostamisena, nagu seda on selgitanud Euroopa Kohus otsuses liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10. Abitehinguga saaks tegemist olla üksnes siis, kui vaidlusalused tehingud oleksid kaebaja kogukäibe osas teisejärgulise või juhusliku tähtsusega (vt ka Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-716/18, p-d 34 ja 35). Nagu kolleegium eespool selgitas, pole see praegusel juhul nii.

Maksuhaldur rõhutab ka seda, et käibemaksuga maksustamisel on oluline kinnisasja tegelik kasutus, mitte raamatupidamiskanded. Selgitame siinkohal siiski ka kinnisasja raamatupidamisarvestuses kajastamise põhimõtteid.

Raamatupidamises võetakse kinnisasi arvele siis, kui see soetatakse. Kui algul soetatakse kinnisasi edasimüügi eesmärgiga, siis kajastatakse see raamatupidamises käibevarana (lühiajalised varad). Kui hinnang muutub, klassifitseeritakse kinnisasi lühiajalisest varast ümber põhivaraks. Võib olla ka nii, et leitakse, et esialgne hinnang oli ekslik. Siis tuleb parandada raamatupidamiskannet esialgse soetamise kuupäevaga. Käibevara on see, mille realiseerimist oodatakse aasta jooksul või millega tegeldakse korrapäraselt, et seda toota ja müüa. Kinnisvarainvesteeringuna võetakse kinnisasi arvele, kui

otsustatakse oodata müügiga üle aasta, et saada paremat müügitulu või kui antakse kinnisasi rendile pikemaks ajaks kui üks aasta. Kõik sõltub hinnangust, mis antakse kinnisasja soetamise momendil ja seejärel vähemalt aastaaruande koostamise ajal. Kinnisasja peab raamatupidamises ümber klassifitseerima ühest grupist teise, kui esialgne hinnang muutub. Kui vahepeal saabub aastaaruande kuupäev ja müük on väga kindel, siis peab selle tõstma ümber müügiootel käibevaraks.

Näide

Käibemaksukohustuslasena registreerimata äriühing müüs ehitusmaa krundi, lisamata müügihinnale käibemaksu. Ta oli soetanud selle 11 aastat varem. Majandusaasta aruannetes oli kinnisasi kajastatud esimesed 6 aastat kinnisvarainvesteeringuna ja seejärel materiaalse põhivarana. Äriühingu selgituste kohaselt soetas ta kunagi kinnistu eesmärgiga see kasumiga realiseerida (mis ka toimus, müügihind ületas ostuhinna üle 3 korra) ning seetõttu see oli raamatupidamises arvel põhivarana.

Sellistel asjaoludel ehitusmaa krundi kajastamine kinnisvarainvesteeringuna/põhivarana äriühingu raamatupidamises oli õige ning kinnistu müügitehing ei toonud kaasa käibemaksukohustuslasena registreerimise ja müügihinnale käibemaksu lisamise kohustust.

Viimati uuendatud 18.06.2025