

# Erisät

Alla laaditud 26.07.2022

# Sisukord

<b>Kinnisasi ja sellega seotud teenused</b> .....	<b>3</b>
<i>Ehitis ja elamumaa</i> .....	<b>4</b>
<i>Kinnisasija võõrandamine</i> .....	<b>4</b>
Kinnisasija võõrandamine, millele ei kohaldu maksuvabastus .....	<b>5</b>
<i>Korteriomand, korterihoonestus- ja hoonestusõigus</i> .....	<b>7</b>
<i>Kinnisasijaga seotud teenused</i> .....	<b>8</b>
Kinnisasijaga seotud ja mitteseotud teenused .....	<b>9</b>
Kinnisasija või selle osa rendile andmine .....	<b>9</b>
Majutusteenuse osutamine .....	<b>10</b>
<i>Sisendkäibemaksu mahaarvamine</i> .....	<b>13</b>

# Kinnisasi ja sellega seotud teenused

## Kinnisasja mõiste käibemaksuseaduses

Kinnisasja mõiste käibemaksuseaduse (KMS) tähenduses on ära toodud **KMS § 2 lõikes 3. Kinnisasjana käsitatakse** kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandi- ja korteriühistuseaduse tähenduses.

Asi, mis ei ole kinnisasi, on **vallasasi** (tsiviilseadustiku üldosa seaduse **(TsÜS) § 50**).

**Kinnisasja olulised osad** on sellega püsivalt ühendatud asjad nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili.

**Asja oluline osa** on selle koostisosa, mida ei saa asjast eraldada, ilma et asi või sellest eraldatav osa häviks või oluliselt muutuks. Asi ja selle olulised osad ei saa olla eri isikute omandis. Samas ei ole kinnisasja osaks võõrale maale asjaõiguse alusel (hoonestusõigus) püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitis. Antud juhul on ehitis hoonestusõiguse oluline osa. Hoonestusõiguse lõppemisel muutub ehitis kinnisasja oluliseks osaks (**TsÜS §-d 53 ja 54**). Seega lisaks TsÜS §-des 50, 53 ja 54 sätestatule käsitatakse kinnisasjana KMSi mõistes ka teatud õigusi nagu hoonestusõigus, korteriomand ja korterihoonestusõigus.

**Ehitusmaana** käsitatakse sellist kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu ehitist, välja arvatud tehnovõrku või -rajatist, ja mis on projekteerimistingimuste, detailplaneeringu või riigi või kohaliku omavalitsuse eriplaneeringu kohaselt ehitamiseks kavandatud või mille kohta on esitatud ehitusteatis või mille katastriüksuse sihtotstarve on üle 50 protsendi elamumaa või ärimaa või need ühiselt.

**Ehitist kui vallasasja** reguleerib **asjaõigusseaduse rakendamise seaduse § 13**, mille kohaselt kuni maa kandmiseni kinnistusraamatusse, ei ole õiguslikul alusel püstitatud ehitis, sealhulgas pooleliolev ehitis, maa oluline osa ja seda loetakse vallasasjaks.

Korteriomanditeks jagatud kinnisasja (korterelamu) puhul on KMSi mõttes iga **korteriomandi võõrandamine** vaadeldav kinnisasja võõrandamisena. Korteriomandi- ja korteriühistuseaduse (**KrtS**) **§ 1** kohaselt on korteriomand eriomand hoone reaalosa üle, mis on ühendatud mõttelise osaga kinnisasja kaasomandist, mille juurde eriomand kuulub. Kui hoonestusõigus kuulub mõtteliste osadena mitmele isikule, võivad hoonestajad kokku leppida selles, et igal kaasomanikul tekib eriomand eluruumile või mitteiluruumile hoonestusõiguse oluliseks osaks olevas või hoonestusõiguse alusel ehitatavas hoones ja luuakse korterihoonestusõigused (**KrtS § 62**). **Korterihoonestusõiguse võõrandamist** käsitatakse KMS kohaselt kinnisasja võõrandamisena.

**Kinnisasja võõrandamisel koos selle oluliste osadega ei tule eraldi käibena arvestada näiteks ehitise**

**või kasvava metsa müüki.** Neid kas maksustatakse või on maksuvabad samaselt kinnisasja käibega. Kinnisasja võõrandamisel koos kinnisasja päraldistega, kui need ei ole tehingus eraldatavad, on samuti tegemist ainult kinnisasja käibega. Kinnisasja osaks ei ole võõrale maale asjaõiguse alusel (hoonestusõigus) püstitatud ja maaga püsivalt ühendatud ehitis. Alles hoonestusõiguse lõppemisel muutub ehitis kinnisasja oluliseks osaks.

## Ehitis ja elamumaa

Kinnisasja tehingute puhul on **KMS § 16** kohaselt maksustatava või maksuvaba käibe eraldamisel olulised ka mõisted „ehitis” ja „ehitusmaa”. Kui **reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba**, siis **uute ja olulisel määral parendatud ehitiste ja hoonestamata ehitusmaa müüki maksuvabaks käibeks ei loeta**.

Kinnisasja reeglite kohaselt on maksuvaba või maksustatav ka **ehitise kui vallasasja käive**.

Vastavalt **ehitusseadustiku § 3 lõikele 1** on **ehitis** inimtegevuse tulemusel loodud aluspinnasega kohtkindlalt ühendatud või sellele toetuv asi, mille kasutamise otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest. Ehitised jagunevad hooneteks ja rajatisteks. **Hoone** on katuse, siseruumi ja välispiiretega ehitis. **Rajatist** on ehitis, mis ei ole hoone. Ehitise mõiste ei seonu iseenesest kasutusloa olemasoluga või kandega ehitisregistris. Niikaua, kui maatükil asuv hoone on „terviklik asi”, s.t tal on katus, siseruumid ja välispiirded, on tegemist maatükiga, millel asub ehitis.

Alates 1. oktoobrist 2018 asendati **KMS §-s 16** krundi mõiste ehitusmaa mõistega, mis on krundi mõistest laiem. **Ehitusmaana, mille võõrandamist tuleb maksustada**, käsitatakse sellist kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu ehitist (välja arvatud kolmandale isikule kuuluv tehnoork või -rajatis) ja mis on projekteerimistingimuste, detailplaneeringu või riigi või kohaliku omavalitsuse eriplaneeringu kohaselt ehitamiseks kavandatud või mille kohta on esitatud ehitusteatis või mille katastriüksuse sihtotstarve on üle 50 protsendi elamumaa või ärimaa või need ühiselt. See, mida loetakse **elamu- ja ärimaaks**, on sätestatud **maakatastriseaduse §-s 18<sup>1</sup>**. **Tehnoorkud ja -rajatised** on asjaõigusseaduse kohaselt kütte-, veevarustus- või kanalisatsioonitorustikud, elektroonilise side või elektrivõrk, nõrkvoolu-, küttegaasi- või elektripaigaldis või surveadmetik ja nende teenindamiseks vajalik ehitis.

# Kinnisasja võõrandamine

Üldjuhul on **kinnisasja võõrandamine** koos selle peal oleva ehitisega **maksuvaba** juhul, **kui ehitis on olnud varasemalt kasutuses**. Kinnisasja võõrandamisel on müüjal sellisel juhul valikuvõimalus. Maksuhaldurit kirjalikult teavitades on õigus lisada käibemaksu, välja arvatud kasutuses olnud **eluruumide võõrandamisel**. **Eluruumi** mõiste on sätestatud võlaõigusseaduses ja tähendab elamut või korterit, mis on kasutatav alaliseks elamiseks.

**KMS § 16 lõige 3** sätestab võimaluse maksukohustuslasele lisada käibemaksu teatud kaupade ja teenuste maksustatavale väärtusele. **Maksu lisamisest tuleb Maksu- ja Tolliametit enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem kirjalikult teavitada**. Kui maksuhaldurit on maksustamisest teavitatud, ei ole maksukohustuslasel enam valikut ja tal on tehingule käibemaksu lisamise kohustus.

## VALIKU ALUSEL SAAB MAKSUSTADA ALLJÄRGNEVAID KAUPU JA TEENUSEID:

1. kinnisasja või selle osa, välja arvatud eluruumi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine;
2. kinnisasi või selle osa, välja arvatud eluruum.

Kui kinnisasja võõrandaja või kinnisasja teenuse osutaja on enne tehingu toimumist registreerinud ennast käibemaksukohustuslasena, siis on võõrandajal kasutuses olnud kinnisasja maksustamisel valikuvõimalus. Maksuhaldurit kirjalikult teavitades on õigus lisada käibemaksu kinnisasja tehingutele, välja arvatud kasutuses olnud eluruumide võõrandamise tehingutele. Eluruumi mõiste on sätestatud võlaõigusseaduses ja tähendab elamut või korterit, mis on kasutatav alaliseks elamiseks.

Valiku alusel saab maksustada kinnisasja või selle osa võõrandamist ja andmist üürile, rendile või kasutusvaldusse. Valiku alusel ei saa maksustada kasutuses olnud eluruumide käivet, üürile või kasutusvaldusse andmist.

Teavitades maksuhaldurit kinnisasjale või selle osale käibemaksu lisamisest, on maksuhalduril õigus kontrollida, kas ettevõtja poolt teavitamine oli õigustatud. Eriti pööratakse tähelepanu sellele, et maksustatava objektina ei käsita maksukohustuslane juba kasutuses olevat eluruumi.

**KMS §-s 41<sup>1</sup>** sätestatakse kinnisasja käibemaksuga maksustamise erikord. Kui maksukohustuslane võõrandab teisele maksukohustuslasele kinnisasja, mille võõrandamisest käibemaksuga on ta kohustatud teavitama maksuhaldurit, siis tasub kauba soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta müügihinna. Kauba soetaja arvestab tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel. Kinnisasja võõrandaja arvel peab tehing olema eraldi välja toodud koos märkega „pöördmaksustamine”.

# Kinnisasja võõrandamine, millele ei kohaldu maksuvabastus

## KÄIBEMAKSUMÄÄRAGA 20% MAKSUSTATAKSE

- ✓ ehitiste ja ehitiste aluse maa võõrandamist enne ehitise esmast kasutuselevõttu,
- ✓ oluliselt parendatud ehitiste võõrandamist enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ja
- ✓ ehitusmaa võõrandamist.

**Maksuvabastust ei kohaldata** ehitise või selle osa võõrandamisel enne esmast kasutuselevõttu. **Ehitusseadustiku § 3** kohaselt on ehitis inimtegevuse tulemusel loodud ja aluspinnasega ühendatud või sellele toetuv asi, mille kasutamise otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest. Ehitis on hoone või rajatis. Hoone on väliskeskkonnast katuse ja teiste välispiiretega eraldatud siseruumiga ehitis. Rajatis on ehitis, mis ei ole hoone.

**Ehitise esmase kasutuselevõtuna** käsitatakse uue ehitise reaalset otstarbekohast kasutama hakkamist. Kasutusloa väljastamine ei ole veel ehitise kasutuselevõtmine, kuna kasutusloa näitab üksnes ehitise kasutuskõlblikkust, teatud nõuetele vastavust. Samuti ehitise edasimüük ei tähenda veel seda, et ehitis on olnud kasutuses. Näiteks kui uut korterit müüakse mitu korda edasi enne kui keegi realselt sinna sisse kolib ja elamiseks kasutusele võtab.

2006. aasta alguses jõustunud käibemaksuseaduse muudatusega täpsustati 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. Renoveeritud ehitiste võõrandamisel enne taaskasutuselevõttu tuleb käibemaksu lisada juhul, kui renoveerimiskulud ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Seega, kui nt korteri soetusmaksumus oli enne parendamist 50 000 eurot ja renoveerimiskulutused on võrdsed või ületavad 55 000 eurot (50 000 + 10% sellest), tuleb võõrandamisel lisada käibemaksu. Kui renoveerimiskulud jäävad alla selle, siis võõrandamisel käibemaksu lisamise õigus puudub, kuna korterite võõrandamist eluruumina ei saa valiku alusel maksustada.

Kui maatükil asub **lammutamisele kuuluv ehitis**, siis maatüki müüki tuleb üldjuhul käsitada maksuvaba võõrandamisena (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-71/18**). Maksuvaba käibena käsitatakse kinnisasja võõrandamise tehingut, mis koosneb maatükist ja uueks hooneks ümber ehitatavast olemasolevast ehitisest, kui võõrandamise hetkel on olemasolevas ehitises tehtud üksnes osalisi lammutustöid ja ehitis on sellena vähemalt osaliselt veel kasutuses (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-326/11**). Juhul kui aga ostja ja müüja on enne võõrandamistehingut kokku leppinud selles, et müüja taotleb lammutusloa ning kannab lammutuskulud, mis liidetakse tehingu müügihinnale, siis käsitatakse tehingut kui kinnisasja

võõrandamist, millel puudub ehitis, sõltumata sellest kui kaugel võõrandamise hetkel endise ehitise lammutustöödega on jõutud (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-461/08**).

Kuna ehitis on vastavalt ehitise mõistele üksnes terviklik asi, ei saa **pooleliolev ehitis** olla ehitis ehitusseadustiku tähenduses ning poolelioleva ehitisega maatükk on käsitletav ehitusmaana, millel puudub ehitis.

Maksuvabastust ei kohaldata **ehitusmaa võõrandamisel**. Ehitusmaa mõiste sätestati 1. oktoobrist 2018 **KMS § 2 lõike 3 punktis 1**. Nimetatud sätte kohaselt on ehitusmaa selline kinnisasi tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu ehitist, välja arvatud tehnovõrk või -rajatis, ja mis on projekteerimistingimuste, detailplaneeringu või riigi või kohaliku omavalitsuse eriplaneeringu kohaselt ehitamiseks kavandatud või mille kohta on esitatud ehitusteatis või mille katastriüksuse sihtotstarve on üle 50 protsendi elamumaa või ärimaa või need ühiselt. Enne 1. oktoobrit 2018 ei rakendatud maksuvabastust krundi võõrandamisele planeerimisseaduse tähenduses. Ehitusmaa mõiste vastab paremini **Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas C-543/11** toodud ehitusmaa mõiste kriteeriumitele.

1. oktoobrist 2018 tühistati KMS § 46 lõige 3, mis on üleminekusäte, mille kohaselt maksuvaba käibena käsitati ehitise ja selle aluse maa võõrandamist enne esmast kasutuselevõttu juhul, kui ehitamist alustati enne 1. maid 2004 ning krundi, millel ei asu ehitist, võõrandamist juhul, kui maatükk soetati enne 1. maid 2004. Seega, pärast nimetatud kuupäeva võõrandatakse iga maatükk käibemaksuga olenemata soetusaastast, kui tegemist on ehitusmaaga.

## Korteriomand, korterihoonestus- ja hoonestusõigus

### Korteriomand, korterihoonestusõigus ja hoonestusõigus

Käibemaksuseaduse mõistes on iga korteriomandi võõrandamine vaadeldav eraldiseisva kinnisasja võõrandamisena.

Korteriomandi- ja korteriühituseaduse (**Krts**) § 1 lõige 1 sätestab **korteriomandi** mõiste, mille kohaselt korteriomand on eriomand hoone reaalosa üle, mis on ühendatud mõttelise osaga kinnisasja kaasomandist, mille juurde eriomand kuulub. Korteriomandi eriomandi ja kaasomandi osa ei saa teineteisest eraldi võõrandada ega koormata hoonestusõigusega (**Krts § 11 lõiked 1 ja 2**).

**Krts § 62 lõikes 2** sätestatu kohaselt võib hoonestaja jagada talle kuuluva hoonestusõiguse **korterihoonestusõigusteks**. Käibemaksuseaduse tähenduses käsitatakse korterihoonestusõiguse alusel ehitise müüki kinnisasja võõrandamisena.

**Hoonestusõiguse** puhul on tegemist piiratud asjaõigusega. Hoonestusõiguse alusel võib isik, kes ei ole maatüki omanik, püstitada ja omada maatükil ehitist kokkulepitud tasu eest ja kindla tähtaja jooksul. Hoonestusõiguse seadmisel annab maatüki omanik maa kasutamiseõiguse teisele isikule ehk sellele, kes maatükile mingi hoone ehitab. Samas ei ole hoonestusõigus puhtalt maa kasutamise õigus nagu näiteks rent, sest hoonestusõiguse eesmärgiks on ikkagi ehitise püstitamine.

Isikul, kelle kasuks on hoonestusõigus seatud, on võõrandatav ja pärandatav õigus sellise ehitise omamiseks. **Ehitist loetakse hoonestusõiguse oluliseks osaks**, s.t et ehitis ei ole mitte kinnisasja omaniku omandis, vaid hoonestuseks õigustatud isiku omandis. Kuna hoonestusõigus ei lõpe maatüki omaniku ega hoonestaja vahetumisel, on asjaõiguslikult võimalik võõrandada kinnisasi lahus hoonestusõiguse alusel ehitatud ehitisest. Kui hoonestusõiguse ja maatüki omanikuks saab üks ja sama isik, kustutatakse hoonestusõigus kinnistusraamatust maaomaniku avalduse alusel ja sellisel juhul on kinnisasja omanik ühtlasi ka sellel asuva ehitise omanikuks.

Seega, kui võõrandatakse enne esmast kasutuselevõttu korteriomand või ehitist kui hoonestusõiguse olulist osa, siis on tegemist 20% maksustatava käibega. Hoonestusõiguse puhul piirdub maksustatav väärtus hoonestusõiguse hinnaga ning selle hulka ei arvata kinnisasja enda väärtust, millele on hoonestusõigus seatud.

## Kinnisasjaga seotud teenused

Kinnisasjana käsitatakse **nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ** kohaldamisel järgmist:

- ✓ nii maapinnal kui ka maapinna all asuv mis tahes piiritletud maatükk, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse;
- ✓ üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoone või rajatis, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada;
- ✓ hoone või rajatise mis tahes lahutamatu osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik, näiteks ukсед, aknad, katused, trepid ja liftid;
- ✓ mis tahes osa, seade või masin, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada.

**KMS § 2 lg 3** mõistes kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust



korteriomandi- ja korteriühistuseaduse tähenduses.

**KMS § 10 lg 2** sätestab loetelu, millal teenuse **käibe tekkimise koht on Eesti**: teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamine, hindamine või hooldamine või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatav teenus ning majutusteenus.

Vastavalt **KMS § 10 lõikele 4** **käibe tekkimise koht ei ole Eesti**, kui osutatakse välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenust, sealhulgas ehitamist, hindamist ja hooldamist ning kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks ja korraldamiseks osutatavat teenust ning majutusteenust.

Kinnisasjaga seotud teenuste puhul on teenuste käibe maksustamise koht riik, kus kinnisasi asub. **KMS § 10 lg 2 punktist 1** tulenevalt on teenuse käibe tekkimise koht Eesti, kui teenus on seotud Eestis asuva kinnisasjaga, sealhulgas ehitamisega, hindamisega või hooldamisega või kinnisasja võõrandamiseks, ehitamise ettevalmistamiseks või korraldamiseks osutatava teenusega ning majutusteenusega. Teenuse käibe tekkimise koht ei ole Eesti (**KMS § 10 lg 4 p 1**), kui Eesti maksukohustuslane osutab samaseid, aga välisriigis asuva kinnisasjaga seotud teenuseid.

Kinnisasjaga seotud teenused hõlmavad ainult selliseid teenuseid, millel on piisavalt otsene seos vastava kinnisasjaga. Teenustel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga järgmistel juhtudel:

- ✓ kui nad on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline (nt kalapüügilubade andmine);
- ✓ kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist.

Näiteks selliste vallasajade paigaldamisel ja kokkupanemisel, mis muutuvad paigaldamisel või kokkupanemisel kinnisasja osaks, on tegemist kinnisasjaga seotud teenusega.

## Kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenused

Kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenuste loetelu tugineb **nõukogu rakendusmäärusele (EL) nr 282/2011**, 15. märts 2011 ning **nõukogu rakendusmäärusele (EL) nr 1042/2013**, 7. oktoober 2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas.

# Kinnisasja või selle osa rendile andmine

## KINNISASJA VÕI SELLE OSA RENDILE, ÜÜRILE VÕI KASUTUSVALDUSESSE ANDMINE

**KMS § 16 lg 2 punktis 2** sätestatu kohaselt ei maksustata käibemaksuga kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist. Majutusteenuse osutamisele ning sõidukite parkimismaja või parkimiskoha, statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusse andmisele maksuvabastust ei kohaldata.

**Kinnisasja rendile või üürile andmine** on sisuliselt tehing, kus lepinguosalisele antakse kokkulepitud ajaks tasu eest õigus kasutada kinnisasja nii, nagu kõnealune isik oleks kinnisasja omanik, ja millega välistatakse kõigi teiste isikute samasugune õigus (Euroopa Kohtu otsuse punkt 17 kohtuasjas C-451/06).

**KMS § 16 lg 3 punkti 1** alusel võib maksukohustuslane maksuhaldurit enne käibe toimumist kirjalikult teavitades üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist ka maksustada, välja arvatud eluruumide üürile, rendile või kasutusvaldusse andmist.

**Eluruum** on elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks (**võlaõigusseaduse § 272**). Seega oluline on, kas ruum võimaldab alaliselt elada või mitte. Kui ehitis on valmimisjärgus näitab ehitise või selle osa kasutamiseesmärki ehitise projekt, katastriüksuse sihtotstarve ja ehitusluba. Valminud ning kasutusloa saanud ehitise puhul on kasutusotstarve märgitud kasutusloas. Samas tuleb lähtuda ka asjaolust, kuidas ehitist või selle osa tegelikult kasutatakse. Kui kasutusloa kohaselt on **korter kasutusel äiruumina**, kuid tegelikult kasutatakse korterit elamiseks, siis käsitatakse seda eluruumina. Samas ka vastupidi, kui **korterit või muu elamu osa kasutatakse majandustegevuse jaoks**, peab maksukohustuslasele andma võimaluse selgitada ja esitada tõendeid näitamaks, et elamu, korter või muu elamu osa on tegelikult soetatud majandustegevuse tarbeks. (**Riigikohtu lahend kohtuasjas 3-3-1-47-15; Tallinna Ringkonnakohtu lahend 3-14-51522**)

Maksuvabastust ei kohaldata **majutusteenuse osutamisele**.

Kinnisasja üürile andmisel käsitatakse üldjuhul üüriteenuse osutamist ning elektrienergia, kütte, prügiveo müüki eraldi kaupade võõrandamisena ja teenuste osutamisenä. S.t näiteks kui eluruumi üüriteenus on maksuvaba, kuid üürileandja esitab eraldi arve ka kütte, prügiveo jms teenuste ja kaupade eest, siis neid **muid üüriga kaasnevaid teenuseid ja kaupu** käsitatakse eraldi käivetena ning maksustatakse vastavalt nendele kaupadele ja teenustele kehtestatud määraga (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-42/14**).

Kinnisasjaga seotud tehingute puhul on käibe tekkimise koht kinnisasja asukohariik ja tehingud ei ole pöördmaksustatavad ühendusesisese käibe raames.

# Majutusteenuse osutamine

Maksuvabastust ei kohaldata **majutusteenuse osutamisele**. Käibemaksuseadus ei selgita, mida majutusteenuseks lugeda. Majutusteenuse mõiste leiab **turismiseaduse (TurS) § 17 lõikest 2**, mille kohaselt on majutusteenus **ajutise ööbimisvõimaluse pakkumine**. Sama paragrahvi kolmandas lõikes on nimetatud ka juhtumid, mida majutusteenuseks ei loeta.

## Majutusteenuseks ei loeta:

1. ettevõtja poolt temale kuuluva vara arvel temaga töö- või teenistussuhetes olevate isikute majutamist;
2. **majutamist, mille puhul sõlmitakse eluruumi üürileping;**
3. õppeasutuse poolt õppeasutuses õppivate või töötavate isikute majutamist;
4. majutamist reisijateveoteenuse osutamiseks kasutatavas transpordivahendis;
5. erakordsetes tingimustes ööbimise võimaldamist elamuse saamise eesmärgil (vabas looduses, onnis, parvel jms).

Punktis 1 toodud „ettevõtja poolt temale kuuluva vara arvel“ tuleb mõista nii, et ettevõtjale kuuluvaks varaks loetakse ka temale kuuluvate rahaliselt hinnatavate õiguste ja kohustuste kogumit (**TsÜS § 66**), mis hõlmab ka üürilepinguid. Seega ei pea töötaja majutamiseks olev eluruum olema ettevõtja omandis, vaid võib olla ka kasutuslepingu alusel, et seda lugeda ettevõtja varaks ning selles majutamine ei ole majutusteenus.

Kuna turismiseaduses kasutatud väljendit „ajutine ööbimisvõimalus“ ei ole lahti kirjutatud ning majutusteenuse eristamine käibemaksust vabastatud eluruumi üürile andmisest on tõstatanud palju küsimusi, toome alljärgnevalt välja loetelu teenuse olemuse määratlemisel, s.o majutusteenuse ja eluruumi üüri mõistete sisustamisel tähendust omavatest asjaoludest, mida tuleks ettevõtjal kogumis hinnata, et otsustada õige maksustamisviisi. Ühelgi nimetatud asjaolul ei ole ettemääratud kindlat kaalu ning hinnata tuleb iga juhtumit eraldi:

1. **teenuse osutaja majandustegevuse terviklikku olemust** – 1) kas tegemist on majutusettevõtjaga TurS § 17 lg 1 mõistes: *Majutusettevõtte on majandusüksus, mille kaudu ettevõtja oma majandus- või kutsetegevuse raames osutab majutusteenust;* 2) kas ettevõtja tegevus kuulub **TurS § 18** (ja allpool nimetatud määruses) nimetatud majutusetegevuse liikide alla; 3) kas teenust osutatakse just tema majandus- ja kutsetegevuse raames ja mitte juhuslikult (isegi kui see toimub tasu eest); 4) milline on olnud teenuse osutaja algne äriplaan (ruumide lühiajaline või pikaajaline rent)
2. **teenuse osutamiseks kasutatavate ruumide kasutamise sihtotstarvet** – kas teenust osutatakse majutusteenuste osutamiseks projekteeritud äriruumides või eluruumides; võlaõigusseaduse (edaspidi VÕS) § 272 lg 1 sätestab, et eluruum on elamu või korter, mis on kasutatav alaliseks elamiseks. Äriruum on majandus- või kutsetegevuses kasutatav ruum.
3. **teenuse osutaja poolt teenuse pakkumise/klientide leidmise viisi** – kas majutusteenuste pakkumisel kasutatakse majutusteenuste pakkujate tavapäraseid võimalusi (nt oma veebilehekülj vabade pindade ja hinnakirja kohta, pakkumised majutusteenuseid vahendavates portaalides, mis

pakuvad ka broneerimisvõimalust või pigem kasutatakse ühekordseid üürikuulutusi või kokkuleppeid);

4. **teenuse osutaja poolt majutusteenuste osutamise nõuete täitmist** – 1) mis on sätestatud TurS § 19 lg 3 alusel **ettevõtlus- ja infotehnoloogia ministri määrusega nr 17**; 2) mida näeb ette **TurS § 24 lg 1 ja lg 7** (kas majutusteenuse kasutaja andmed registreeritakse ja säilitatakse kaks aastat nende täitmise päevast arvates).
5. **klientidega sõlmitavate lepingute olemasolu ja sisu** – eluruumide üürimisel on lepingute sõlmimine lepingupoolte õiguste ja kohustustega tavapärase, samas majutusteenuste enamasti registreerivad lepinguid sõlmimata majutusteenuse kasutajate andmed (majutusteenuse kasutaja nimi, sünniaeg, kodakondsus, elukohariik, majutusteenuse osutamise aeg, reisi eesmärk, temaga koos majutuvate alaealiste laste arv), mis küll ei välista lisaks ka lepingu sõlmimist, kui see sõltuvalt asjaoludest vajalik on (nt et fikseerida teenuse osutaja õigus nõuda kliendilt tekitatud materiaalse kahju kompenseerimist vmt).
6. **klientidega sõlmitavate lepingute tingimusi** – sh kas ööbimisvõimalustega kaasnevad majutusteenusele omased kõrvalteenused (nt kas ruumide omaniku poolt on tagatud täielik sisustus, sh voodipesud, rätikud, nõud jmt, koristamine, pesupesemine, toitlustus jmt) või üürilepingule omased kohustused kliendile ruumide korrashoiuks või kõrvalkulude tasumiseks (nt tarbitud elektrienergia, vee, kanalisatsiooni, kütte ja prügiveokulude tasumise kohtus, internet, televisioon, valveteenus eraldi tasu eest, tagatisraha tasumise kohustus jmt);
7. **mõlema tehingupoolte tahet ja arusaama** – kas teenuse saaja peab talle pakutavat teenust ajutiseks ööbimisvõimaluseks või üüris endale eluruumi: lepingupooltele peab olema üheselt arusaadav, et pakutakse just ajutist ööbimisvõimalust, mitte ei anta eluruumi pikemaks ajaks üürile. Majutusteenuse soetaja peab olema teadlik, et üüritava ruumi ei ole tema elukoht ning talle ei laiene eluruumi üürimise kohta käivad sätted. Juhul, kui isik käsitleb ruumi oma eluruumina, siis ei ole tegemist majutusteenusega, vaid eluruumi üürile andmisega.
8. **klientidega sõlmitavate lepingute pikkust** – majutusteenus on kliendile ajutise öömaja pakkumine ning teenuse ajutisust iseloomustab mh ka teenuse ajaline mõõde. Kuigi õigusaktidest ei tulene otsest ajalist kriteeriumi, millest lähtuvalt majutusteenust ja eluruumi üürile andmist üheselt mõistetavalt eristada, ei saa ajakriteeriumi teenuste eristamise puhul sootuks kõrvale jätta. Majutusteenus on ajutise iseloomuga teenus – eesmärgiks pakkuda kliendile ajutist öömaja. Samas eluruumi üürimine on pikaajaline teenus - eesmärgiks pakkuda isikule eluaset. Ehkki TurS ei sätesta ajalast piirangut mõistele „ajutine“, võib leida kaudse viite VÕS § 272 lg 4 p-st 1, mille kohaselt ei kohaldata elu- ja äriruumide üürimise kohta sätestatud majutusteenuste ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürilepingutele tähtajaga mitte üle kolme kuu, samuti muude ruumide ajutiseks kasutamiseks sõlmitud üürilepingutele. Kuna üürilepingutele üle kolme kuu kohaldatakse seega eluruumide üürilepingute kohta sätestatud, võrdsustab VÕS § 272 lg 4 p 1 sellised majutusteenused sisuliselt eluruumi üürimisega ehk loeb need pigem ajutise ja lühiajalise teenuse asemel alalise ja pikaajalise iseloomuga teenuseks, kus üürnik saab üüritud ruumi enda eluruumiks, st koduks pidada ning talle rakenduvad ka mitmesugused just elukoha üürimisega seotud sotsiaalsed laadi garantiid ja üürniku õiguste laiem kaitse. Ka TurS § 17 lg 2 muudatust

puudutava eelnõu algataja on eelnõu seletuskirjas selgitanud, et TurSi ja VÕSi koosmõjus käsitletakse kuni kolm kuud kestvat majutust lühiajaliseks ehk ajutiseks, mille eesmärk ei ole pakkuda elukohta.

Maksu- ja Tolliameti hinnangul ei kvalifitseeru majutusteenuse osutamine majutusettevõtte poolt pikema perioodi jooksul kui kolm kuud, automaatselt ümber maksuvabaks eluruumi üürimiseks. Küll aga tuleks kolmest kuust pikemate lepingute puhul alati hinnata konkreetse ettevõtte ja tehingute eelpool loetletud asjaolusid kogumis. Juhul kui majutusteenust osutatakse pikema perioodi jooksul, samale kliendile, eluruumideks projekteeritud korterites, lasub maksumaksjal kohustus tõendada, et tehingu sisuks on just majutusteenus, mitte aga eluruumi üürile andmine.

## Sisendkäibemaksu mahaarvamine

### Sisendkäibemaksu mahaarvamine, kui kinnisasi või selle osa võõrandatakse või antakse üürile, rendile või kasutusse maksuvabalt

**KMS § 29 lg 1** sätestab sisendkäibemaksu mahaarvamise üldpõhimõtte: **sisendkäibemaksu saab maha arvata kaupadelt ja teenustelt, mida kasutatakse maksustatava käibe tarbeks.**

Sisendkäibemaksu **ei saa maha arvata**, kui kaupa või teenust kasutatakse üksnes maksuvaba käibe tarbeks.

Kui kinnisasja soetamisel on sisendkäibemaks maha arvatud ja võetakse mingil ajahetkel kasutusele maksuvaba käibe tarbeks, tekib kohustus **mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerida**. Sisendkäibemaksu korrigeerimise periood on kinnisasja ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul kümme kalendriaastat ning muu põhivara ja sellega seotud kauba ja teenuse puhul viis kalendriaastat. Mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul ning ümberarvestused kajastatakse detsembrikuu käibedeklaratsiooni lahtris 10 või lahtris 11.

Kinnisasja sisendkäibemaksu korrigeerimise reeglid on kinnitatud rahandusministri 30.03.2004 määrusega nr 39 (**RTL 2004, 39, 654**) „Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord”.

**Rahandusministri määruse § 3** kinnitab korra kinnisasja sisendkäibemaksu korrigeerimiseks.

1. Kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul, lähtudes kinnisasja maksustatava käibe tarbeks kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal. Kui kinnisasja maksustatava käibe tarbeks kasutamise tegelik osatähtsus kalendriaastal ei erine selle kinnisasja maksustatava käibe tarbeks kasutamise prognoositud osatähtsusest kinnisasja soetamise aastal, siis sellel kalendriaastal sisendkäibemaksu ei korrigeerita.
2. Sisendkäibemaksu korrigeerimist tehakse ainult nende kinnisasja tarbeks soetatud kaupade või saadud teenuste puhul, mis tõstavad kinnisasja raamatupidamislikku väärtust.
3. Sisendkäibemaksu korrigeeritakse kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba ja saadud teenuse puhul igal kalendriaastal 1/10 ulatuses sisendkäibemaksu summast.
4. Kinnisasja või kinnisasja tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse puhul loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal kinnisasi või kinnisasja tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni.
5. Kinnisasja, mida maksukohustuslane on kasutanud ettevõtluses vähem kui kümne kalendriaasta jooksul, võõrandamisel korrigeeritakse sisendkäibemaksu kinnisasja võõrandamise kuul.
6. Kui maksukohustuslane on kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu kas osaliselt või täielikult maha arvanud ning võõrandab kinnisasja maksuvabalt enne kümne kalendriaasta täitumist selle soetamise päevast, arvestatakse sisendkäibemaksu korrigeerimisel kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse kasutamist järelejäänud perioodil, sealhulgas ka kinnisasja võõrandamise aastal, täielikult maksuvaba käibe tarbeks kasutamisenä. Kui kinnisasi võõrandatakse koos käibemaksuga, arvestatakse kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse kasutamist järelejäänud perioodil, sealhulgas ka kinnisasja võõrandamise aastal, täielikult maksustatava käibe tarbeks kasutamisenä.
7. Kui sisendkäibemaks on täielikult mahaarvatud ning kinnisasi võõrandatakse maksuvabalt enne ettevõtluse tarbeks kasutusele võtmist või esimese kalendriaasta jooksul, tuleb tagasi arvestada kogu kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks.
8. Kui kinnisasi võõrandatakse seoses ettevõtte või selle osa üleandmisega võlaõigusseaduse tähenduses (**KMS 4 lg 2 p 1**), siis ei korrigeerita kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse osas sisendkäibemaksu selle kinnisasja võõrandamise kuul.

**Ettevõtte või selle osa üleandmisel** käibemaksukohustuslasena registreeritud isikule korrigeerib vajadusel sisendkäibemaksu ülevõtja oma detsembrikuu käibedeklaratsioonis tavakorras.

**Maksukohustuslase registrist kustutamisel** korrigeeritakse põhivara, sealhulgas kinnisasja sisendkäibemaksu maksukohustuslase registrist kustutamise kuul.

Kui kinnisasja soetamiselt on sisendkäibemaks täielikult või osaliselt maha arvatud ning kinnisasi antakse tasuta kasutamisele, siis tuleb **maksustada omatarvet**. Omatarve on maksukohustuslase poolt tema ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta võõrandamine ja teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil (**KMS § 2 lg 6**).

## NÄIDE 1

Maksudohustuslane soetas 9. märtsil 2021 korteriomandi (kinnisasi) ilma käibemaksuta ja hakkab renoveerima eesmärgiga võõrandada kinnisasi uue ehitisena ja käibemaksu lisades. Kuna ta prognoosib käibemaksu lisamist müügil, lahutab renoveerimiskuludelt kogu sisendkäibemaksu maha kokku 180 000 eurot. Parendustega seotud kulutused ületavad 10 protsenti ehitise soetusmaksumust enne parendamist ja ka nende kulude puhul on sisendkäibemaksu jälgimise periood 10 aastat.

Kinnisasja renoveerimine lõpetatakse septembris 2021 ja antakse ostja puudumisel **oktoobris 2021 maksuvabalt üürile**. Kuna 2021. aastal kasutab maksumaksja renoveeritud korteriomandit ainult maksuvaba käibe tarbeks, siis detsembris 2021 tuleb teha renoveerimiskuludelt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus esimese aasta osas. Arvestus on järgmine: mahaarvatud sisendkäibemaks 180 000 eurot jagatakse 10 aastaga ja saadakse 18 000 eurot, s.o summa, mis võetakse iga kalendriaasta lõpul tehtava ümberarvestuse aluseks. Seega tuleb 2021. aasta detsembrikuu käibedeklaratsiooni lahtris 10 näidata 18 000 eurot.

Üürileping lõpeb 2022. aasta märtsis ja **2022. aasta aprillis võõrandatakse maksuvabalt**, kuna kasutatud eluruumi käibele käibemaksu lisamise võimalus puudub. Kinnisasja võõrandamisel tuleb sisendkäibemaksu ümberarvestus teha võõrandamise kuul, mis tähendab, et 2022. aasta aprilli käibedeklaratsiooni real 10 tuleb näidata 162 000 eurot ( $9 \times 18\,000$  eurot).

## NÄIDE 2

Maksudohustuslane soetas kinnisvara 2020. aasta aprillis käibemaksusummaga 180 000 eurot ning lahutas sisendkäibemaksuna sellest maha 50% ehk 90 000 eurot. Kinnisasi on kasutusel nii maksustatava käibe kui ka maksuvaba käibe tarbeks.

1. aasta on maksustatava käibe tarbeks kasutamine 50%, sisendkäibemaksu ei ole vaja korrigeerida.
2. aasta on maksustatava käibe tarbeks kasutamine 70%. Korrigeerimise aluseks võetakse arvel näidatud käibemaks 180 000 eurot jagatuna 10 aasta peale ehk 18 000 eurot. Sisendkäibemaksuna on õigus maha arvata sellest 70% ehk 12 600 eurot. Soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks jagatuna 10 aasta peale on 9000 eurot. Seega saab maksudohustuslane maha arvata 2021 sisendkäibemaksu korrigeerimise tulemusena 3600 eurot ( $12\,600 - 9000$ ), mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 11.
3. aasta on maksustatava käibe tarbeks kasutamine 20%. Sisendkäibemaksuna on õigus maha arvata 20% 18 000 eurost ehk 3600 eurot. Soetamisel on sisendkäibemaksu maha arvatud iga aasta kohta 9000 eurot. Seega peab maksudohustuslane käibemaksu lisaks maksma 5400 eurot ( $3600 - 9000$ ), mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 10.
4. aasta võõrandatakse kinnisasi koos käibemaksuga. Seega 4., 5., 6., 7., 8., 9. ja 10. aastal kasutatakse üksnes maksustatava käibe tarbeks. Soetamisel on iga aasta kohta maha arvatud 50% ehk 9000 eurot.

Sisendkäibemaksu korrigeerimine tehakse võõrandamise kuul ehk saab lisaks maha arvata

sisendkäibemaksu 63 000 eurot ( $7 \times 9000$ ), mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 11.

4. aasta võõrandatakse kinnisasi maksuvabalt. Samaselt eelnevaga on korrigeerimise tulemuseks 63 000 eurot, mis kuulub täiendavale maksmisele ning deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 10.