

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Triinu Prööm

**KINNISASJATEHINGUTE KÄIBE MAKSUSTAMINE JA  
SISENDKÄIBEMAKSU OSALISE MAHAARVAMISE  
MEETODITE RAKENDAMINE EESTI  
KINNISVARAETTEVÕTETE NÄITEL**

Magistritöö

Õppekava ärirahandus ja majandusarvestus, peeriala audiitortegevus

Juhendaja: Kaidi Kallaste, PhD

Tallinn 2019

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 12 010 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Triinu Prööm .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 153798TARM

Üliõpilase e-posti aadress: triinu.proom@gmail.com

Juhendaja: Kaidi Kallaste, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

## SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE .....	4
SISSEJUHATUS .....	5
1. KINNISASJATEHINGUTE KÄIBEMAKSUARVESTUS .....	8
1.1 Kinnisasja käibemaksu normatiivide ajalugu Euroopa Liidus .....	8
1.2 Kinnisasja käibemaksu normatiivide ajalugu Eestis .....	10
1.3 Kinnisasja mõiste, käibe tekkimise koht ja maksustamine.....	12
1.4 Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodid ja korrigeerimine .....	20
2. KINNISASJATEHINGUTE KÄIBEMAKSUARVESTUS PRAKTIKAS.....	24
2.1 Uuringu meetodika .....	24
2.2 Kinnisasja käibe maksustamine Euroopa Liidus .....	26
2.3 Kinnisvaravaldkond Eestis .....	32
2.4 Eesti kinnisvaraettevõtete käibemaksualane uuring .....	35
2.5 Maksueksperdi hinnang .....	42
2.6 Näide sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodite kasutamisest .....	44
2.7 Järeldused ja ettepanekud .....	46
KOKKUVÕTE .....	49
SUMMARY .....	52
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU .....	55
LISAD .....	59
Lisa 1. Kinnisasjatehingute käibemaksumäärad Euroopa Liidus .....	59
Lisa 2. EMTAK koodide selgitused .....	61
Lisa 3. Ankeetküsitluse küsimused 1-9 .....	62
Lisa 4. Ankeetküsitluse küsimused 10-18 .....	64
Lisa 5. Vastused küsimustele 1-6 .....	66
Lisa 6. Vastused küsimustele 7-15 .....	68
Lisa 7. Vastused küsimustele 16-18 .....	70
Lisa 8. Kaspar Lindi vastused küsimustele .....	71

## LÜHIKOKKUVÕTE

Käibemaksuseadust teadlikult rakendades on kinnisvaravaldkonnas tegutseval ettevõttel võimalik maksukulu vähendada. Magistritöö uurimisobjekt on kinnisasjatehingute käibemaks. Magistritöö eesmärk on selgitada välja kinnisasjatehingute käibe maksustamise põhimõtted, Eesti kinnisvaraettevõtetes kasutusel olev praktika ja esinevad probleemid ning näidata erinevate sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodite kasutamise võimalusi segakäibega kinnisvaraettevõttes. Magistritööd saab kasutada kinnisasja käibemaksu käsitleva juhendmaterjalina.

Uurimismeetoditena kasutatakse dokumendivaatlust, ankeetküsitlust, maksueksperdi hinnangut ja eksperimenti. Analüüsimeetodina kasutatakse sisu- ja võrdlusanalüüsi. Autor uurib teemat peamiselt Eestis tegutsevate kinnisvaraettevõtete baasil.

Euroopa Liidu liikmesriikide kinnisasju puudutavaid käibemaksuregulatsioone uurides järeldatakse, et osad riigid on kehtestanud kinnisasjadega seoses maksusoodustusi. Eesti pole selliseid erandeid teinud. Leitakse, et kohalik regulatsioon küllaltki selge ja direktiivist lähtuv. Ankeetküsitluse analüüsist selgub, et Eesti kinnisvaraettevõtetel esineb kõige rohkem uue kinnisasja müügikäivet. Enamikul uuringus osalenud ettevõtetest tekib nii maksustatavat kui maksuvaba käivet. Segakäibega ettevõtted kasutavad sisendkäibemaksu mahaarvamisel peamiselt otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodit. Uuring näitab, et üldiselt on ettevõtete esindajad kinnisasju puudutavate käibemaksuregulatsioonidega kursis. Maksueksperdi hinnangule ja autori kogemusele toetudes tuuakse välja, et käibemaksuseaduses tuleb selgitada mõisted põhivara ja parenduskulud. Hinnatakse, et seadusandja peab täpsustama sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodite rakendamise metoodikat. Autori koostatud arvutuslikust näitest selgub, et kinnisvaraettevõttel, millel esineb nii maksustatavat kui maksuvaba käivet, on üldjuhul kõige soodsam rakendada sisendkäibemaksu mahaarvamisel otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodit.

Võtmesõnad: kinnisasi, käibemaks, sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine

## SISSEJUHATUS

Euroopas oli 1960. aastatel kasutusel kaks kaudse maksustamise süsteemi. Prantsusmaa oli ainus, kes rakendas lisandväärtuse maksustamist. Ülejäänud riikides oli kasutusel kumuleeruva maksu süsteem. (Nerudová, David 2008, 70) Kumuleeruv süsteem tekitas ettevõtteid, kes maksude optimeerimise eesmärgil tootsid kaupa toormest lõpptoodanguni. Probleemi lahendamiseks tuli luua neutraalne maksusüsteem. (Pulk 2001, 9) Õige pea hakkasidki teised maad Prantsusmaa süsteemi vastu huvi tundma, sest seal toimiv käibemaks elimineeris ebamugavused, mida tõi endaga kaasa iga tootmisetapi järjekordne kumuleeruv maksustamine (Isai, Radu 2013, 18). Aastatel 1969–1973 kehtestasid lisandunud väärtuse maksu Taani, Saksamaa, Rootsi, Holland, Luksemburg, Norra, Belgia, Austria, Itaalia ja Suurbritannia. Käibemaksu arengule aitas kaasa ka Euroopa Ühenduse tekkimine. (Pulk 2001, 9)

Kinnisasja käibemaks on mitmekülgne ja keeruline valdkond. Euroopa Liidus (EL) on käibemaks reguleeritud direktiiviga 2006/112/EÜ. Direktiiv annab kinnisasjadega seoses liikmesriikidele üsna suure paindlikkuse ja seetõttu on igal riigil erinevad reeglid. Käibemaksudirektiivi regulatsioonid hakkavad kehtima üle viimisel liikmesriigi kohalikkusse. (Immovable... 2011) Eestis reguleerib käibe maksustamist käibemaksuseadus (KMS).

Magistritöö uurimisobjekt on kinnisasjatehingute käibemaks. Töö uudsus seisneb asjaolus, et autorile teadaolevalt ei ole kinnisasja käibe maksustamise ja sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodite rakendamist Eesti kinnisvaraettevõtetes varem uuritud. Teema on aktuaalne, sest üha enam Eesti ettevõtteid tegeleb kinnisvaraäri kas põhi- või kõrvaltegevusena. Seda silmas pidades peab valdkonda puudutavatele maksuteemadele rohkem tähelepanu pöörama. Käibemaksuseadust teadlikult rakendades saab kinnisasjade müügi ja üürile andmisega tegelev ettevõtte vähendada maksukulu ja vältida vigu, mis kinnisasjatehingute puhul on märkimisväärtes summas.

Probleemina toob autor välja, et kinnisasjaga seotud tehingute maksustamist kajastatakse eestikeelses erialakirjanduses pealiskaudselt. Käibemaksu käsitlevates juhendmaterjalides on

teemale enamasti pühendatud vaid paar lehekülge. Autor toob enda kogemustest esile, et kui tekkis tööalaselt vajadus kinnisasjatehingute käibe maksustamisega esmakordselt tutvuda, siis puudus valdkonnast ülevaate saamiseks piisav ja terviklik materjal.

Tegemist on rakendusliku suunitlusega tööga. Magistritööd saavad kinnisvaraettevõtted kasutada juhendina, kus on selgitatud kinnisasja ja sellega seotud tehingute käibe maksustamise õiguslikku regulatsiooni ning selle allikaid. Töös on antud ülevaade valdkonnas kasutatavatest praktikatest ja tehtud soovitusel tehingute maksustamiseks. Samuti on tööga tutvumine abiks neile, kes tunnevad huvi või planeerivad kinnisvaraäri alustamist mõnes teises ELi liikmesriigis.

Magistritöö eesmärk on selgitada välja kinnisasjatehingute käibe maksustamise põhimõtted, Eesti kinnisvaraettevõtetes kasutusel olev praktika ja esinevad probleemid ning näidata erinevate sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodite kasutamise võimalusi segakäibega kinnisvaraettevõttes.

Magistritöö uurimisülesanded on järgmised:

1. Anda ülevaade kinnisasjatehingute käibe maksustamise ajaloost ja tänapäeval kehtivatest reeglitest Euroopa Liidus ja Eestis.
2. Tuua välja ELi liikmesriikides kinnisasjadele kehtivad maksumäärad ja maksustamise põhimõtted.
3. Viia läbi uuring kinnisvaraettevõtete esindajate seas, et saada ülevaade kinnisasjatehingute käibe maksustamise teadlikkusest ja praktikatest Eestis.
4. Tuua maksueksperdi hinnangule toetudes välja, millised teemad kinnisasjade käibe maksustamisel tekitavad praktikas probleeme ja mida tuleks seaduses muuta.
5. Hinnata uuritud kinnisvaraettevõtete esindajate käibemaksuvaldkonna teadlikkust ja valitud arvestusmeetodite sobivust.
6. Hinnata, millise sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodi kasutamine on segakäibega ettevõttel kõige soodsam ja kuidas meetodit rakendada peaks.

Magistritöös kasutatavad uurimismeetodid on dokumendivaatlus, ankeetküsitlus, eksperthinnang ja eksperiment. Töö kirjutamisel on kasutatud ELi ja Eesti õigusallikaid, statistilisi andmebaase, erialaseid raamatuid ja -artikleid.

Magistritöö esimeses peatükis selgitatakse kinnisasju puudutavate käibemaksunormatiivide ajalugu ja tänast regulatsiooni. Esmalt tuuakse välja ELi käibemaksudirektiivide ajalugu ja rakendamise

võimalused liikmesriikides. Autor jätkab KMSi ajalooa taasiseisvumise hetkest kuni tänapäevani. Põhjalikumalt käsitletakse 2018. aastal kehtivaid KMSi sätteid ja nende tõlgendamist kinnisasjatehingute aspektist. Autor toob näiteid ka enda kogemustest.

Magistritöö teises peatükis tuuakse välja kinnisasjatehingute maksustamise reeglid, erisused ja maksumäärad teistes liikmesriikides. Autor kirjeldab Eesti kinnisvaraturu hetkeolukorda ning tutvustab kinnisvaraettevõtete seas läbiviidud uuringu tulemusi. Antakse ülevaade vandeadvokaadi kommentaaridest ja ettepanekutest kinnisasjatehingute käibe maksustamise kohta. Lisaks illustreerib autor enda koostatud näitega sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodite rakendamist kinnisvaraettevõttes.

# 1. KINNISASJATEHINGUTE KÄIBEMAKSUARVESTUS

## 1.1 Kinnisasja käibemaksu normatiivide ajalugu Euroopa Liidus

Kaudse maksustamise erinevad süsteemid ja maksumäärad takistasid liikmesriikides kaubavahetust. ELi ühise siseturu loomiseks ja toimimiseks oli vajalik regulatsioonide loomine, mis mainitud barjäärid eemaldaks. (Nerudová, David 2008, 70) Neid eesmärke silmas pidades kehtestati 11. aprillil 1967 Euroopa Liidu Nõukogu (EN) poolt direktiiv 67/227/EMÜ. Õigusakt, mis on küllaltki üldsõnaline, kirjeldab vajadust harmoniseerida liikmesriikide käibemaksu arvestamise põhimõtteid, sealhulgas maksumäärade ja erandite ühtlustamine ning kumuleerivate käibemaksusüsteemide asendamine. Direktiivi kohaselt tähendab ühise käibemaksusüsteemi põhimõte, et kaupadele ja teenustele kohaldatakse üldist tarbimismaksu, mis on võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata tehingute arvust, mis leiavad aset tootmis- ja levitamise protsessis. Direktiiv sätestab, et kirjeldatud süsteemi kohaldatakse kuni jaemüügi etapi lõpuni.

Teine direktiiv, 67/228/EMÜ, kirjeldab juba täpsemalt ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise struktuuri ja korda. Viidatud õigusaktis sisalduvad ka kinnisasja puudutavad sätted. Direktiiv selgitab materiaalse vara mõistet, mille alla kuuluvad nii vallasasi kui kinnisasi. 67/228/EMÜ mõttes loetakse ainelise vara käivet kaupade käibeks. Sinna alla kuuluvad hoonete ehitus, küttesüsteemide paigaldus, hoonete parendustöö jms. Kaupade käive on ka sellise vallasasja käive, mis liidetakse hiljem kinnisasjale. Kinnisasjaga seotud tööde käivet on liikmesriikidel lubatud kategoriseerida teenuste käibeks ja maksustada teenuste määraga, kui see on vajalik näiteks rahvuslikel põhjustel. (*Ibid.*, art 5) Esimese ja teise direktiivi rakendamisega lõpetati käibemaksustruktuuri ühtlustamine (Nerudová, David 2008, 74).

Nõukogu direktiiv 77/388/EMÜ, mida nimetatakse ka kuuendaks direktiiviks, võeti vastu 17. mail 1977. Õigusakti eesmärk oli edendada riikide majanduse integreerimist, selgitada ja täpsustada mõisteid, ühtlustada maksubaasi ja reguleerida mahaarvamisi. (EN direktiiv 77/388) Kinnisasja puudutav regulatsioon on kuuendas direktiivis võrreldes eelneva juhisega märgatavalt põhjalikum ning suures osas aluseks tänapäeval kehtivale regulatsioonile. Liikmesriikidel lubatakse



maksukohustuslasena käsitleda sellist isikut, kes teeb tehingu ehitise või selle aluse maaga enne esmast kasutuselevõttu. Direktiivis defineeritakse ehitise ja ehitusmaa (*Ibid.*, art 4 p 3 lg a–b), jätkuvalt käsitletakse kinnisasjaõigusi materiaalse varana (*Ibid.*, art 5 p 3 lg a) ning kinnisasjaga seotud teenuse osutamise kohaks loetakse kinnisasja asukoht (*Ibid.*, art 9 p 2 lg a). Samuti tuuakse ELi õiguskorda kinnisasja maksuvabastus (*Ibid.*, art 13 osa B lg b) ning ehitise, ehitise osade või ehitiste aluse maa võõrandamise kohustuslikus korras maksustamine enne esmast kasutuselevõttu (*Ibid.*, art 13 osa B lg g–h). Kuues direktiiv andis maksustamise valikuõiguse rakendamise kinnisvara rendile andmise ja liisimise puhul, kuid mitte eelnevalt mainitud kohustuslikus korras maksustamise alla kuuluvate varade osas. Kehtestati osalise mahaarvamise võimalused (*Ibid.*, art 17 lg 5 p a–e), mahaarvatava osa arvutamise reeglid (*Ibid.*, art 19) ja sisendkäibemaksu korrigeerimised (*Ibid.*, art 20). Käibemaksu harmoniseerimine ELi liikmesriikides lõppes 1977. aastal ning selleks ajaks oli maks võetud kasutusele rohkem kui 50 riigis üle maailma (Isai, Radu 2013, 17). Järgnevalt vaadeldakse tänapäeval kehtivat regulatsiooni.

Kuuendat direktiivi muudeti korduvalt ning seetõttu osutus vajalikuks kõnealune reglement uuesti sõnastada. EN direktiiv 2006/112/EÜ võeti vastu 28. novembril 2006 ning jõustus 1. jaanuaril 2007. Antud direktiiv on tänasel päeval kehtiv ning koondab kinnisasju puudutavaid sätteid, mida magistritöös lähemalt käsitletakse. Nõukogu direktiiviga 2008/8/EÜ muudeti eelnevalt viidatud käibemaksudirektiivi seoses teenuse osutamise kohaga. Hiljem on jõustunud veel mõned rakendusmäärused, mida saab kinnisasjade käibe maksustamise teemal vaadelda. 12. aprillil 2011. aastal jõustus EN rakendusmäärus 282/2011. Selle üldine eesmärk on tagada käibemaksusüsteemi ühetaoline kohaldamine eelkõige seoses maksukohustuslaste, kaupade tarnimise ja teenuste osutamise ning maksustatavate tehingute kohaga. 7. oktoobril 2013. aastal kehtestati direktiivile rakendusmäärus 1042/2013, millega muudeti määrust 282/2011. Kinnisasja puudutavate muudatuste peamine põhjus oli vajadus täpsustada, milline on nõutav lähedane seos, mis muudab teenuse kinnisasjaga seotuks ja esitada mitteammendav loetelu tehingutest, mida pidada kinnisvaraga seotud teenusteks. Samuti peeti rakendusmäärusega 1042/2013 vajalikuks kasutusele võtta kinnisasja mõiste, et tagada sellega seotud teenuste ühetaoline maksustamine liikmesriikides.

## 1.2 Kinnisasja käibemaksu normatiivide ajalugu Eestis

Eestis on kinnisasja käibemaksu puudutavaid seadusi ja nende sätteid aja jooksul mitmeid kordi muudetud ning ümber sõnastatud. Kõige olulisemad muudatused on tehtud seoses vajadusega saavutada vastavus ELi direktiiviga. Autor vaatab käibemaksu ajalugu taasiseseisvunud Eesti Vabariigi algusest kuni tänapäevani.

Eestis kehtestati käibemaks 1991. aastal Vabariigi Valitsuse määrusega „Käibemaksuga maksustamise kord“. 1. jaanuaril 1992 hakkas kehtima Eesti Vabariigi käibemaksuseadus. Kinnisasja puudutavatest sätetest saab esile tuua hoone ja rajatise lugemise teenuseks (Eesti Vabariigi KMS § 4, 1992) ning eluruumi käibe maksuvabastuse (*Ibid.*, § 14 p 6, 1992). Käibemaksu määr oli 1992. aastal kehtinud seaduses 10%.

Järgmine KMS jõustus 1. jaanuaril 1994, mis kehtestas uueks käibemaksu määraks 18%. Sarnaselt eelmisele redaktsioonile sätestati kinnisasi teenusena (KMS § 2 p 2–3, 1994) ja eluruumide üürile andmine maksuvaba käibena (*Ibid.*, § 5, p 8, 1994). Uuele sõnastusele lisandusid käibemaksu mahaarvamise sätted. Esimest korda mainiti ka osalist mahaarvamist ja maksustatava ning kogu käibe suhte leidmist kalendriaasta käibe alusel (*Ibid.*, § 21 lg 1–2, 1994). Segameetod ja proportsionaalne meetod on kasutusel alates 1. septembrist 1996. Lehis ja Lind (2003, 662–663) märgivad, et meetodite täpne kirjeldus oli tollel ajal selgitatud rahandusministeeriumi määrusega.

1. jaanuaril 2002 jõustunud KMS, mis sarnanes juba rohkem tänapäeval kehtivale sõnastusele, oli võrreldes varasema redaktsiooniga oluliselt põhjalikum. Käibemaksu määr oli jätkuvalt 18%. Vastavalt § 3 lõigetele 2 ja 3 sai lugeda kinnisasja kaubaks ning selle kasutada andmist teenuseks. Seaduse järgi oli kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusse andmine ning eluruumi hooldusteenuse osutamine eluruumi omanikule maksuvaba (KMS § 18 lg 2 p 2, 2002). Siit järeldub, et võrreldes varasemaga muutus ka äriruumi üürile andmine maksuvabaks. Samuti oli mainitud redaktsioonis lubatud vabatahtlik üüri või rendile andmise maksustamine nii elu- kui äriruumi puhul. (*Ibid.*, § 18 lg 3 p 1, 2002) Maksuvabaks käibeks loeti uusehitise ja krundi müüki isegi enne esmast kasutuselevõttu (*Ibid.*, § 18 lg 2, p 2–3, 2002). Eelmise seaduse algtekstis oli sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise kohta kirjeldatud ainult proportsionaalset meetodit, kuid nüüd lisas seadusandja uude sõnastusse otsese ja proportsionaalse arvestuse ning modifitseeritud segameetodi (*Ibid.*, § 24, 2002). Siiski peab mainima, et modifitseeritud segameetod oli kasutusel juba alates 1. jaanuarist 2000 (Lehis, Lind 2003, 663). Maksustatava ja kogu käibe suhte kohta

toodi seadus tekstis täpsustuseks, et põhivara müüki ei võeta mainitud proportsiooni leidmisel arvesse isegi siis, kui selle müügil on käibemaks lisatud. Samuti lubati proportsiooni muuta aasta keskel, kuid selleks oli vajalik maksuhalduri direktori kirjalik luba. Kinnisasja ja põhivara käibemaksu ümberarvestuse perioodina sätestati viis aastat. (*Ibid.*, § 23 lg 2–6, 2002) Põhivara osas kehtib ka 2018. aastal viis aastat kestev ümberarvestuse periood.

Seoses Euroopa Ühendusega liitumisega tekkis vajadus käibemaksuseadust muuta ning otsustati uue redaktsiooni kasuks. Järgmine KMS jõustuski 1. mail 2004 ja kehtib siiani, kuid selle algteksti on tänaseks korduvalt muudetud. Käibemaksu standardmäär jäi esialgu 18%, kuid alates 1. juulist 2009 muudeti see 20%ni. 2004. aastal jõustunud seadusesse toodi sisse kinnisasja mõiste (KMS § 2 lg 3, 2004). Oluline muudatus tehti ka eluruumi osas – selle võõrandamisel ja üürile andmisel ei saanud enam rakendada vabatahtlikku maksustamist. Sellest ajast kuulub eluruumi puhul maksustamisele ainult esmamüük. (Jakob 2004) Teavituse alusel võib kinnisasja võõrandamist või kasutada andmist vabatahtlikult maksustada, kuid teavituse tegemise hetkest tuleb seda põhimõtet vähemalt kaks aastat rakendada (KMS § 16 lg 4, 2004). Kinnisasja sisendkäibemaksu korrigeerimisperiood oli varasemalt viis aastat, kuid uue regulatsiooniga pikendati kümne aastani (*Ibid.*, § 32 lg 4, 2004). Kümneaastane korrigeerimisperiood kehtib tänaseni.

Algusaegadel tekitas seadus ka kogenud praktikutes segadust, kelle arvates oli sõnastus kohati ebaselge. Jakob (2004) viitas asjaolule, et kinnisasjatehingute puhul on maksuriskid kõrged ning enne notari juurde minekut peaks olema suurem kindlustunne, kui loota ainult kohtulahenditele tehingute tegemise järel. Sujuva ülemineku eesmärgil kehtestati rakendussätted, mis on leitavad mainitud seaduse §-is 46. Kuna enne ELiga liitumist võis eluruumi käivet vabatahtlikult maksustada, siis üleminekureeglid olid vajalikud eelkõige maksumaksjate õiguspärase ootuse täitmiseks (Kägi, Võimre 2007, 167). Eluruumi käivet võis jätkuvalt maksustada kuni 1. maini 2014, kuid sellisel juhul pidi maksuhaldur olema saanud vastava teavituse hiljemalt 31. detsembril 2003. Uusehitisi ja krunte lubati enne esmast kasutuselevõttu maksuvabalt müüa, kui ehitust oli alustatud ja krunt oli soetatud varem kui 1. mail 2004. (KMS § 46 lg 3–4, 2004) Rakendussäte, mis lubas krunte ja uusehitisi enne esmast kasutuselevõttu maksuvabalt müüa, on kehtetu alates 1. oktoobrist 2018.

1. jaanuaril 2006 jõustunud käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus sisaldas kinnisasjale tehtud oluliste parenduste maksustamist, kui need ületavad 10% esialgsest soetusmaksumusest (KMS § 16 lg 2 p 3, 2006). Sama seadusega täpsustati maksustatava ja kogu

käibe suhte mõistet (KMS § 32 lg 1, 2006). Järgmine kinnisasju puudutav muudatus jõustus 1. jaanuaril 2009, kui hakati maksustama eluruumi hooldusteenuse-, maamaksu- ja hoonekindlustuskulusid, mida eluruumi omanik nõuab üürnikult (KMS § 16 lg 2 p 2, 2009).

Olulise muudatusena toob veel autor välja 1. jaanuaril 2011 jõustunud käibemaksuseaduse muutmise seaduse, millega sätestati kinnisasja ja metallijäätmete käibemaksuga maksustamise erikord. Eelnõu seletuskirjas on öeldud, et erikorra rakendamine oli vajalik maksupettuste vastase meetmena.

KMSis pole aastatel 2011–2017 kinnisasjade osas sisulisi muudatusi jõustunud. Kõige värskemad on 1. oktoobril 2018 kehtima hakanud käibemaksuseaduse muutmise seaduse sätted kinnisasja kohta, millest üks tähtsamaid on ehitusmaa mõiste defineerimine kehtiva käibemaksuseaduse mõistes.

### **1.3 Kinnisasja mõiste, käibe tekkimise koht ja maksustamine**

Normatiivide ajalugu arvesse võttes saab liikuda edasi tänapäeva. Järgnevalt selgitab autor mõisteid ja käsitleb kinnisasja käibe maksustamisega seotud probleeme lähtudes paralleelselt kehtivast ELi direktiivist ja KMSi terviktekstist.

#### **Kinnisasja mõiste**

Tulenevalt lõputöö uurimisobjektist on oluline välja selgitada, mida käsitleb ELi direktiiv ja KMS kinnisasjana (ELi õiguses *immovable property*). Järgnevalt tuuakse mõistele üldlevinud seletused ning defineeritakse kinnisasi vastavalt seadusele.

Kinnisasja ja -vara käsitletakse kolmel fundamentaalsel viisil. Kõige rohkem kasutatakse seda materiaalse vara nagu maa ja hoonete defineerimisel. Tihti viidatakse kinnisasja kui õiguste kogumit, mis on seotud füüsiliste varade omandiga. Kolmas võimalus on neid termineid kasutada tegevusvaldkonnale viitamisel. (Ling, Archer 2010, 2–5) Kinnisasi on maapinna piiritletud osa ning selle olulised osad on püsivalt ühendatud asjad nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili. Asi, mis ei ole kinnisasi, on vallasasi. (TsÜS § 50; Kägi, Võimre 2007, 24) Magistritöö autor piirdub töö raames peamiselt kinnisasja kui vara ja õiguste kogumi vaatlemisega.

2006. aastal jõustunud direktiivi esialgses variandis puudub selgitus, mida lugeda direktiivi raames kinnisasjaks. Loogiliselt võttes on enamikul juhtudel üsna kerge määratleda, kas vara on oma olemuselt kinnisasi. Rakendusmäärus 1042/2013 märgib, et kinnisasjaga seotud teenuste ühetaolise käsitlemise tagamiseks on siiski vajalik määratleda kinnisasja mõiste, mis saab olla aluseks kinnisasjaga seotud käibe identseks maksustamiseks liikmesriikides. Euroopa Komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi hinnangul andis ka varasem kohtupraktika indikatsiooni, et vaidluste vähendamise eesmärgil on vajadus mõiste täpseks defineerimiseks.

Järgnevalt tsiteerib autor kinnisasja mõistet vastavalt direktiivi rakendusmääruse 1042/2013 artiklile 13b:

„Kinnisasjana käsitatakse direktiivi 2006/112/EÜ kohaldamisel järgmist:

- a) nii maapinnal kui ka maapinna all asuv mis tahes piiritletud maatükk, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse;
- b) üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoone või rajatis, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada;
- c) 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;
- d) mis tahes osa, seade või masin, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada.”

Maksunduse ja tolliliidu peadirektoraat andis rakendusmääruse 1042/2013 kinnisasjaga seotud teemade kohta välja selgitavad märkused. Need täpsustavad, et artiklis 13b toodud loetelu on ammendav ning kaup võib liigituda kinnisasjaks ühe või mitme määratluses esitatud kategooria alusel. Mainitud dokumendis antakse iga definitsioonis sisalduva kategooria kohta põhjalik selgitus koos näidetega. Kuigi selgitused pole õiguslikult siduvad, on siiski suunav juhend olemas ja liikmesriikide maksukohustuslased saavad seda igapäevases majandustegevuses rakendada.

Rahandusministeeriumi kommentaarid käibemaksuseadusele (2017, 15) selgitavad, et kohalikus seaduses on kinnisasja eraldi defineerimine vajalik, sest lisaks tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) definitsioonile käsitletakse KMSi mõistes kinnisasjana ka hoonestusõigust, ehitist kui vallasasja ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust. 2018. aastal kehtiva käibemaksuseaduse (§ 2 lg 3 p 1) kohaselt vaadeldakse kinnisasja TsÜSi tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse

tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandi- ja korteriühistuseaduse tähenduses.

### **Käibe tekkimise koht ja seotud teenuste osutamine**

Euroopa Komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi (2015, 10) sõnul on kinnisasjaga seotud teenuste pakkumine keeruline valdkond, sest tänapäeval tuleb arvestada asjaoluga, et mõnda kinnisasjaga seotud teenust saab osutada nii eemalt kui kohapeal. Siin kerkib esile piiriüleste tehingute maksustamise küsimus. Teatavasti peab ettevõtte kontrollima, kas teenuse maksustamisel tuleb käituda üldreegli järgi (EN direktiiv 2006/112 art 44–45) või rakendub mõni erand (Elling 2015). Kinnisasjaga seotud teenuse maksustamisel kehtib erireegel, mis sisaldub direktiivi 2006/112 artiklis 47.

Esmalt tuleks määratleda, kas pakutav teenus on kinnisasjaga seotud. See info on leitav rakendusmäärusest 1042/2013, mille eesmärk on välja selgitada teenuse vastavus direktiivi artikliga 47.

Teenuse käibe on seotud kinnisasjaga juhul kui:

- teenust osutatakse kinnisasjale, mis vastab 1042/2013 artiklis 13b definitsioonile (vt kinnisasja definitsiooni lk 13);
- teenus on kinnisasjast tuletatud ja/või teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga (teenuse ja kinnisasja otsene seos vastavalt 1042/2013 art 31a).

Mõlemad ülaltoodud tingimused peavad olema samaaegselt täidetud, et tegemist oleks kinnisasjaga seotud teenusega. Elling (2015) märgib, et tehingute seostamisel kinnisasjaga tuleks lähtuda eelkõige asjaolust, kas teenust saab seostada konkreetse varaga või võib selle teenuse tulemit rakendada ka kuskil mujal. Vastavus direktiiviga on kehtivas KMSis olemas. Seadus (KMS § 10 lg 2 p 1 ja lg 4 p 1) sätestab, et kinnisasjaga seotud teenuste, näiteks hindamine ja hooldamine ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud ettevõtjate teenuste osutamise käibe tekkimise kohaks on kinnisasja asukoht.

Kui ettevõtte osutab 2006/112/EÜ artikliga 47 hõlmatud teenuseid piiriüleselt, on ta üldjuhul kohustatud käibemaksu maksma selle liikmesriigi maksuametile, kus asjaomane kinniasia asub. See tekitab teenusepakkujale kohustuse registreerida end teises liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks. Järelikult on kinnisasjaga seotud teenuse käibeks igal juhul vara asukohariik ning teenusepakkuja peab kontrollima, kas on vajalik maksukohustuslaseks registreerimine või kohustab liikmesriik

teenuse saajat käibemaksu tasuma. See reegel kehtib teenuse pakkumisel nii ettevõttele kui eraisikule (Silva 2014, 155–156). Euroopa Komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi sõnul on kinnisasju puudutava erieeskirja üks eesmärk tagada, et tehingute osalised ei saaks mööda hiilida käibemaksudirektiivi erireeglist, märkides oma lepingulistesse kokkulepetesse, et lepingu alusel osutatavate teenuste suhtes tuleks pigem kohaldada teenuste osutamise kohta käsitlevaid üldeeskirju, mis sisalduvad artiklites 44–45.

### **Kinnisasja võõrandamine**

Enne kinnisasja võõrandamist peab müüja jõudma arusaamisele, kas müüdav objekt on kasutuses olnud, uus, hoonestatud või hoonestamata. Tehingu korrektne maksustamine saab toimuda siis, kui eelpool nimetatud tingimusi on arvesse võetud.

Direktiivi artikkel 135 sätestab, et ehitise või selle osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine on maksuvaba. Siia alla ei kuulu eelnevalt nimetatud kinnisasjade müük enne esmast kasutuselevõttu. Ehitisena käsitletakse direktiivi artikli 12 raames kõiki maaga püsivalt ühendatud rajatisi.

Ehitiseta maa võõrandamine on samuti maksuvaba, kuid välistatud on ehitusmaa müümine ilma käibemaksu lisamata (EN direktiiv 2006/112/EÜ, art 135 lg 1 p j–k). Praktikast tekitab ehitusmaa defineerimine sageli vaidlusi. Näitena toob autor kohtuasja C–543/11. Maksu maksja ostis maatüki, millel asus kasutuses olnud hoone ja parkimisplats. Ostja plaanis hoone lammutada ja asemele ehitada uusi elumaju. Lammutustöödega alustati enne võõrandamistehingut ning omandiõiguse üleandmise hetkel polnud sillutuskive veel eemaldatud, samuti puudus ehitusluba. Tehingut käsitleti kui ehitusmaa soetust ning ostja maksis müüjale käibemaksu. Soetaja ei tasunud Hollandis kehtivat võõrandamismaksu, sest tehing oli käibemaksuga maksustatud. Kohalik maksuhaldur leidis, et kõnealuse võõrandamistehingu ese on hoonestamata maa ja et tehing on sellisena käibemaksust vabastatud, kuid tasuda tuleb võõrandamismaks. Euroopa Kohus ütles, et kõik hoonestamata maatükid, millele kavandatakse hoone ehitamist ja mida seega kavatakse hoonestada, peaksid olema siseriikliku määratlusega hõlmatud. Viidatud vaidluses selgus, et maatükk oli faktiliselt hoonestamiseks planeeritud ning sisuliselt on tegemist ehitusmaaga.

Eesti käibemaksuseaduses puudus pikka aega ehitusmaa mõiste. Alles 2017. aasta teises pooles algatas rahandusministeerium käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu, mis sisaldab muuhulgas ka selle mõiste defineerimise vajadust. Eelnõu seletuskirjas on märgitud, et

planeerimisseaduses olev krundi mõiste ei kata kõiki objekte, mis sisust lähtudes vastaks ehitusmaa mõistele. Varasem redaktsioon sätestas, et maksustamisele kuulub krunt planeerimisseaduse tähenduses, kui sellel ei asu ehitist (KMS § 16 lg 2 p 3). Paraku direktiiv 2006/112/EÜ krundi mõistet lahti ei kirjuta ning Euroopa Liidu õigusakti tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksuga peab maksustama kõik maatükid, millele on planeeritud ehitustegevus. Elling (2018) märgib, et KMSi muudatus oli vajalik, sest Eesti seaduste kohaselt ei ole ehitamiseks alati vaja detailplaneeringut ega ehitusluba. Vastavalt ehitusseadustikule (EhS lisa 1) peab detailplaneering olema linnades, alevites ja alevikes ning ehitusluba peab olema 60 m<sup>2</sup> ja üle 5 m kõrguste ehitiste puhul.

Rahandusministeeriumi seletuskiri märgib, et muudatuse eesmärk oli ELi direktiiviga parema vastavuse saavutamine ja soov maksustada sarnaseid objekte ühtmoodi. Eesti seadusesse tuli ehitusmaa definitsioon 1. oktoobril 2018 jõustunud käibemaksuseaduse muudatustega. Eelnevale tuginedes saab öelda, et käibemaksuseadus avab ehitusmaa sisu nagu direktiiv nõuab. Järgnevalt toob autor mõiste vastavalt kehtivale KMS redaktsioonile.

“Ehitusmaana käsitletakse 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 (KMS § 1 lg 2 p 3).”

Autori hinnangul oleks võinud ehitusmaa mõiste tulla Eesti seadustesse juba kaua aega tagasi. Töö koostaja kogemusest lähtudes võib märkida, et varasemalt on tekitanud probleeme kruntide müük, millel asub kasutuses olnud elektripost, pumpla, tuletõrje veevõtukoht, sild või muu rajatis. Kuni 30.09.2018 kehtinud käibemaksuseaduse kohaselt oleks sellise krundi müük olnud maksuvaba tehing. Müüja sai KMS § 41<sup>1</sup> kinnisasja erikorra alusel käibemaksu lisada siis, kui ostja oli käibemaksukohustuslane ja pöördmaksustamisega nõus.

Tavaliselt teeb müüja enne krundi võõrandamist investeringuid, näiteks ehitab välja teed ja tänavavalgustuse, maksab kinni elektrivõrgu liitumistasud jne. Kui ettevõtte müüb krunte enamasti lõpptarbijale ehk eraisikule, siis vabatahtliku maksustamise võimalus puudub. Järelikult tuleb krundi raamatupidamislikku väärtust suurendavatelt investeringutelt mahaarvatud sisendkäibemaks riigile tagastada. Selline olukord tekitas kuni 30.09.2018 kehtinud seaduse alusel ettevõtjale



käibemaksu kulu ja -proportsiooni. Siiani oli lahenduseks detailplaneeringu muutmine ja rajatise eraldamine krundist. See on tavaliselt aeganõudev protsess ja pikendab müügitehingu vormistamist, millest müüja huvitatud pole. Autor toob näitena juhtumi, kus kerkis esile probleem seoses kasutusel olnud pumplaga, mis asus müügis oleval krundil. Ettevõtte loobus detailplaneeringu muutmisest. Pumplale seati servituut kohalike elanike loodud MTÜ kasuks ning krunt müüdi koos sellel asuva kasutuses oleva rajatise maksuvabalt. Ostja oli eraisik ning kiirema müügi eesmärgil võttis ettevõtte vastu täiendava maksukulu. Autori näites toodud probleem kadus 1. oktoobrist 2018 kehtiva regulatsiooni alusel ning rajatise ehitusmaa müük on kohustuslikus korras käibemaksuga maksustatav. Töö koostaja hinnangul on see mõistlik, sest tehingu sisust lähtudes ostab klient maatüki hoone ehitamiseks mitte elektriposti või pumplat.

Eelnevast selgus, et uue kinnisasja võõrandamine on igal juhul maksustatav käive. Teatud juhtudel on kasutusel olnud kinnisasjale tehtud investeeringute osakaal nii suur, et sellist vara võib lugeda uueväärseks. ELi õiguskorras on mainitud, et liikmesriigid võivad ehitise ümberkujundamisele sätestada üksikasjalikud eeskirjad (EN direktiiv 2006/112/EÜ art 12 lg 2). Eesti on selles osas reeglid paika pannud. Ehitist või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise või selle osa soetusmaksumusest enne parendamist (KMS § 16 lg 2 p 3). Selle täpsustusega välistas seadusandja olukorra, kus sisuliselt uusi ehitisi või selle osi ei maksustatud seetõttu, et vanast kinnisasjast jäeti alles näiteks ainult seinad, aga kõik muu tehti uus (Kägi, Võimre 2007, 169). Autor toob selgitava näite. Kui ettevõtte ostis kinnisasja hinnaga 100 000 eurot ning teeb vara raamatupidamislikku väärtust suurendavaid investeeringuid vähemalt summas 110 000 eurot, siis tuleb müügitehing käibemaksuga maksustada. Lehis (2017, 351) märgib, et parendamise mõiste sisustamine konkreetse objekti kaudu ei ole kõige õnnestunud lahendus, sest parenduskulude liigitamine sõltub valikutest raamatupidamisarvestuses. Autor on eelneva seisukohaga nõus. Ettevõtte võib kinnisasja kajastada kinnisvarainvesteeringuna, mille puhul kõik väljaminekud kajastatakse perioodikuluna. Selliselt liigitatud vara puhul toimub raamatupidamisliku väärtuse tõus ainult läbi ümberhindluse, mis tagab, et kõigilt kuludelt saab sisendkäibemaksu tagasi võtta ning müügi korral käivet maksustama ei pea. Lehise (*Ibid.*) hinnangul võib uueväärse ehitise maksustamisel tekkida ka kumulatsioon, kui sama ehitist on varem kas uusehitisena või vabatahtlikult juba maksustatud.

Autor uuris kinnisasja käibe maksustamise kohta leiduvaid teoreetilisi seisukohti. Üks huvitav leid oli Cnossen (2011) arusaam, mis soovib ära kaotada riigilõivud ja muud tehinguga seotud maksud. Selle asemel tehakse ettepanek maksustada iga tehingu vahet. Näiteks esialgu maksab

kinnisasi 100 000 eurot, mille pealt makstakse käibemaks. Mõned aastad hiljem toimub müük hinnaga 120 000 eurot. Sellisel juhul tuleks käibemaksu maksta summalt 20 000 eurot. Cnosseni sõnul on praeguse süsteemi puuduseks, et tulevikus tekkivad väärtuse suurenemised ning vähenemised jäävad maksustamise baasist välja. Samuti tuleks tema arvates maksuvabastusi piirata. Praegu on kõik kasutatud kinnisasjad maksuvabad, kuid Cnossen soovib maksuvabastust kohaldada ainult kasutatud eluruumi (*residential property*) puhul. Ülejäänud kinnisasju peaks tema sõnul maksustama standardmääraga.

### **Kinnisasja üürile andmine**

Direktiivi artikkel 135 sätestab, et kinnisasja rendile ja üürile andmine on maksuvaba käibe. Maksuvabastust ei lubata kohaldada sõidukite parkimiseks mõeldud maatükkide ja ruumide puhul. Samuti tuleb maksutatava käibena käsitleda seadmete ja masinate rendile andmist ning seifide üürimist. (EN direktiiv 2006/112/EÜ art 135) Eesti maksumaksja leiab käibemaksuseadusest samuti vastava korra (KMS § 16 lg 2 p 2). Direktiiviga on liikmesriikidele antud valikuõigus, mis lubab anda maksumaksjale võimaluse maksustada kinnisasja üürile andmist kehtiva määraga või käsitleda seda tehingut maksuvabalt. Samal ajal pannakse direktiivi artikliga 137 liikmesriikidele kohustuseks, et valikuõiguse rakendamisel tuleb kehtestada maksumaksjatele põhjalikud eeskirjad, mis selgitavad valiku kohaldamisala.

Eesti KMS annab rendi- ja üüritehingute osas maksumaksjale valikuõiguse. Vabatahtlikku maksustamist ei tohi rakendada eluruumi või selle osa rendile ja kasutusvaldusesse andmise korral (KMS § 16 lg 3 p 1). Rahandusministeeriumi kommentaaride (2017, 102) sõnul on vastav piirang seatud eesmärgiga vältida maksupettuseid eluruumidega seotud käibe osas. Samal ajal ei pruugi ainult korteri ehitusõiguslikust kasutusotstarbest lähtumine eluruumide ja mitteiluruumide eristamisel käibemaksuseaduse kontekstis alati viia õigele tulemusele. Olukorras, kus maksukohustuslane kavatses korteri üürida teisele äriühingule majutusteenuse osutamiseks, pole tegemist alaliseks elamiseks üüritava pinnaga, vaid majandustegevuseks kasutatava pinnaga. Sellist korterit saab käsitleda äriruumina, mida kavatsetakse kasutada maksustatava käibe tarbeks. (Elling 2016) Ka kohtulahend 3–3–1–47–15 viitab, et kui detailplaneeringus või ehitusloas on hoone või hooneosa kasutusotstarbeks on eluruum, siis selle kinnisasja kasutust on võimalik kavandada muul otstarbel. Rahandusministeerium (2017, 98) tunnistab, et kui korterit kasutatakse majandustegevuse jaoks, siis peab maksumaksjal olema võimalus tõendada, et eluruumi kasutati maksustatava käibe teenimise eesmärgil. Tegemist on olukorraga, mille tõendamine on küllaltki vaearikas (vt kohtulahend 3–15–2961), seega tasuks eluruumi kasutamist ärilisel eesmärgil vältida.

Maksukohustuslane peab vabatahtlikust käibemaksu lisamisest Maksu- ja Tolliametit enne käibe tekkimist kirjalikult teavitama. Teavitada tuleb samal maksustamisperioodil või varem ning piisab näiteks vastavasisulise teate saatmisest e-maksuametis, millele tuleb ametipoolne vastus teavituse kättesaamise kohta. Käibemaksuseadus (§ 16 lg 4) näeb ette, et vabatahtliku maksustamise korral tuleb sellist käivet maksustada vähemalt kahe aasta jooksul.

Maksustatava käibe osakaalu suurendamiseks on soovitatav võimalikult palju tehinguid vabatahtlikult käibemaksuga maksustada. Sellised tehingud on näiteks äriruumide, ärimaa ja põllumajandusliku maa rent. Olukorras, kus kinnisasja omanik lisab arvele vabatahtlikult käibemaksu, võiks üürnik ehk teenuse saaja küsida üürileandjalt teavituse koopiat. Seda meetet saab kasutada maksupettuse tõenäosuse vähendamiseks, kus müüja lisab arvele käibemaksu, kuid tegelikult seda ei deklareeri ning ostja küsib alusetult käibemaksu tagasi. Samuti on teavituse küsimine teenuse saaja poolne hoolsuskohustuse täitmine, mis väldib hilisemaid vaidlusi maksuhalduriga.

### **Kinnisasja erikord**

Pöördmaksustamine tähendab, et maksu deklareerimise ja tasumise kohustus on kauba saajal. Liikmesriigid rakendavad pöördmaksustamist selliste tehingute puhul, mille tunnusjoonteks on kõrge hind ja maksupettuse risk. (Grásgruber *et al.* 2013, 2133) Direktiiv (art 199 lg 1 p c) lubab kehtestada riigisisese pöördmaksustamise vabatahtlikult maksustamisele kuuluvatele kinnisvaratehingutele.

Eestis kehtestati kinnisasjadele siseriiklik pöördmaksustamine alates 1. jaanuarist 2011. Erikord on mõeldud kinnisasjadele, mille käive on KMSi mõttes maksuvaba, kuid on lubatud rakendada vabatahtlikku maksustamist. KMS § 41<sup>1</sup> saab kasutada ainult siis, kui nii müüja kui ostja on registreeritud käibemaksukohustuslased (Maksuseadused... 2012, 357). Rahandusministeeriumi (2017, 189) sõnul on erikorra eesmärk ära hoida maksupettusi, kus müüja jätab käibemaksu tasumata ning ostja küsib selle tagasi. Lehis (2017, 391) mainib, et alati ei pruugi tegemist olla pettusega, sest käibemaks võib riigile maksmata jääda ka müüja maksejõuetuse tõttu (nt müügihind läheb võlgade katteks).

KMS § 41<sup>1</sup> käibemaksu erikorra alusel tasub kauba soetaja võõrandajale kauba käibemaksuta müügihinna. Selle tehingu puhul on samuti vajalik Maksu- ja Tolliameti teavitamine. Kauba soetaja

arvestab tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusumma enda poolt tasumisele kuuluva käibemaksusummana võõrandaja asemel. Erikorda saab rakendada siis, kui müüki ei saa tavakorras maksustada, kuid tehingu osapooltel on huvi seda siiski teha.

Müüja soovib vabatahtlikult käibemaksu lisada sellises olukorras nagu autor kirjeldas leheküljel 17. Pöördmaksustamine hoiab ära sisendkäibemaksu korrigeerimise müüjal, mistõttu soovib ta antud võimalust rakendada, kui kinnisasjale tehtud parenduste korrigeerimisperiood pole veel möödunud. Sellise kinnisasja näitena saab tuua kasutuses olnud ärihoone. Olukorras, kus ostja plaanib ärihoonet kasutada maksustatava käibe genereerimiseks, ei teki ka temal maksukohustust. Tavaliselt on ärihoone üürnikud samuti käibemaksukohustuslased, kes soovivad saada käibemaksuga arvet. Seega on väga tõenäoline, et antud näite puhul kasutatakse hoonet just maksustatava käibe loomiseks. Kui ostjal puudub õigus sisendkäibemaks täielikult maha arvata, siis tõenäoliselt pöördmaksustamist ei rakendata, sest tema jaoks muutub hoone hind käibemaksukulu võrra suuremaks.

#### **1.4 Sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodid ja korrigeerimine**

Lisandväärtusmaksu põhimõtte kõige olulisem element on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mille kaudu saavutatakse olukord, kus ettevõtjate vahelised käibed jäävad käibemaksuga koormamata (Lehis 2017, 359). Käibemaksu mahaarvamisi selgitab direktiivi 2006/112/EÜ jaotis X. Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksustavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus maha arvata käibemaks, mis talle tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest kuulub tasumisele (või on tasutud) teisele maksukohustuslasele.

Magistritöös on juba selgunud, et kinnisvaravaldkonnas tegutseva ettevõtte käive ei pruugi alati olla täies ulatuses maksustatav. Seega kehtivad ka mahaarvamisel teatavad piirangud. Magistritöö raames vaadeldaksegi sisendkäibemaksu tagasi küsimist peamiselt osalise mahaarvamise kontekstis.

Osalise mahaarvamise kohta lubab direktiiv liikmesriikidel kasutada erinevaid põhimõtteid:

- lubada või kohustada maksukohustuslasel mahaarvatav osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;
- lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;

- lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses teatud maksuvabade tehingutega, või kohustada teda seda tegema;
- näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu summa on tühine, siis seda ei arvestata. (EN direktiiv 2006/112/EÜ art 173)

Põhimõtteliselt võib Eesti maksumaksja valida kahe KMSi §-s 33 kirjeldatud osalise mahaarvamise meetodi vahel ning vastavalt vajadusele ka neid igal aastal vahetada (Lehis 2017, 366). Järgnevalt selgitatakse neid meetodeid, mille aluseks on direktiivi artiklid 174 ja 175.

### **Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetod**

Otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetodi puhul arvatakse tasumisele kuuluvast käibemaksust maha maksustatava käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks. Maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu arvestatud käibemaksust maha ei arvata. Nii maksustatava kui ka maksuvaba käibe tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaks arvatakse maha vastavalt maksustatava käibe ja kogu käibe suhtele (Valem 1) ning lähtutakse samadest põhimõtetest, mida on selgitatud proportsionaalse arvestuse selgituse juures. Raamatupidamises kajastatakse eraldi maksustatavat ja maksuvaba käivet ning nende tarbeks soetatud kaupu ja saadud teenuseid. Eraldi tuleb kajastada kaupu ja teenuseid, mis on soetatud nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks. Viimati mainitud kulude mahaarvamised lähevad proportsionaalse arvestuse alla. (KMS § 33 lg 3) Väga hoolika arvepidamisega on võimalik jõuda isegi puhta otsearvestuseni, kuid see eeldab, et kõik ostud suudetakse maksustatava ja maksuvaba käibe vahel ära jagada (Lehis 2017, 366). Autori hinnangul on segameetod täpne, kuid samal ajal rakendamise mõttes ajamahukas. Ettevõtte peab kaaluma, kas võimalik rahaline sääst on väärt ajakulu, mis nii detailse kulude liigitamisega kaasneb.

### **Proportsionaalse mahaarvamise meetod**

Proportsionaalse mahaarvamise meetodi puhul rakendatakse maksustatava käibe ja kogu käibe suhet kogu sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Maksustatava ja maksuvaba käibe eristamist mahaarvamiste mõttes ei toimu. Käivete proportsioon määratakse maksukohustuslase eelmise kalendriaasta käibe põhjal. Tulemust korrigeeritakse kalendriaasta lõpul, lähtudes jooksva kalendriaasta tegelikust maksustatava käibe ja kogu käibe suhtest. (KMS § 33, lg 2)

(1)

$$\text{Mahaarvamiste proportsioon} = \frac{\text{Maksustatav käive}}{\text{Kogu käive}}$$

Maksustatava ja kogu käibe osakaalu arvutamisel (Valem 1) on oluline meeles pidada, et nii lugejast kui nimetajast tuleb eraldada põhivara müügid, juhuslikud kinnisvara müügid ja muud ebaregulaarsed tehingud (Terra, Wattel 2012, 382). Proportsionaalse mahaarvamise meetodi rakendamine on mugav, sest puudub jooksev käivete eraldamise kohustus.

Vahel võib jääda arusaamatuks, milliseid käibeid peab arvutusest eraldama. Järgnevalt toob autor näite enda kogemusest. Ettevõtte, kes tegeleb kinnisasjade üürile andmise, arenduse ja haldusega, kajastab üürile antud ärihoonet bilansis kinnisvarainvesteeringuna. Vaatamata asjaolule, et kinnisvaraalne tegevus on firma põhitegevus, tuleb kasutusel olnud büroohoone pöördmaksustatud müügikäive tegeliku proportsiooni leidmisel kogu käibest eraldada. Põhjuseks on fakt, et kinnisvarainvesteering kuulub raamatupidamises põhivara alla. Autor soovib iga konkreetse juhtumi korral kirjaliku päringu tegemist Maksu- ja Tolliametile. Kinnisvaratehingute summad on märkimisväärsed ning maksuarvestuse vead võivad kujuneda kulukaks.

### **Modifitseeritud segameetod**

Alates aastast 2000 saab ettevõtte maksuhalduri kirjalikul loal valida ka kolmanda võimaluse ehk modifitseeritud segameetodi (KMS § 33 lg 2). Võrreldes tavalise segameetodiga toimub sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine kolmel tasandil. Meetodi kasutamise eelduseks on see, et maksumaksjal on üks teistest täiesti selgesti eristatav tegevusvaldkond, mille käive on maksuvaba ja lisaks veel muid valdkondi, milles esineb maksuvaba käivet koos maksustatava käibega. Rakendamisel peab ettevõtja liigitama soetatavad kaubad ja teenused vähemalt viide gruppi:

- ainult maksuvaba käibega seotud tegevusala kaubad ja teenused;
- teise tegevusala maksuvaba käibe tarbeks soetatud kaubad ja teenused;
- teise tegevusala maksustatava käibe tarbeks soetatud kaubad ja teenused;
- teise tegevusala üldkulud;
- kõikide tegevusalade üldkulud. (Lehis, Lind 2003, 670–671)

Kui valdkondi on mitu, siis võib ka erinevaid proportsioone olla rohkem kui üks. Loomulikult peab maksumaksja arvepidamine suutma seda kontrollitavalt fikseerida. (Lehis, Lind 2003, 672) Modifitseeritud segameetodit võib kasutada näiteks ettevõtte, mis tegeleb kinnisvara üürile andmisega (maksustatav ja maksuvaba käive) ning laenu andmisega (maksuvaba käive).

## **Mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimine**

Oluline on märkida, et korrigeerimise reeglid puudutavad ainult olukordi, kui põhivara või kinnisasja kasutatakse osaliselt maksustatava ja osaliselt maksuvaba käibe tarbeks (Lehis 2017, 366). Autor peab magistr töö raames investeringuteks kinnisasja, põhivara ja nende tarbeks tehtud parendusi, mis suurendavad varaobjekti raamatupidamislikku väärtust. Käibemaksukohustuslane võib eelnevalt märgitud investeringute soetamisel tasutud käibemaksu koheselt maha arvata. Põhivahendi ja kinnisasja kasutusajal võib tekkida maksustatava käibe genereerimisel proportsiooni muutusi ning seetõttu on ette nähtud kord, kuidas piiratud perioodi jooksul esialgselt mahaarvatud summat korrigeerida. Direktiiv näeb põhivahendi puhul ette viie aastase ja kinnisasja puhul kuni 20 aastase korrigeerimisperioodi. Need aastad peaksid vastama tavalisele kulumi arvestamise perioodile. (Terra, Wattel, 2012, 391–392; EN direktiiv 2006/112/EÜ art 187)

KMSi kohaselt tuleb põhivara ja kinnisasja ning nende tarbeks soetatud kauba sisendkäibemaksu mahaarvamisel lähtuda kasutamise prognoositavast osatähtsusest. Korrigeerimine toimub iga kalendriaasta lõpul vastavalt põhivara ja kinnisasja tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele. Põhivara puhul sätestab KMS korrigeerimise perioodiks viis, kinnisasja puhul kümme aastat. Esimeseks aastaks loetakse perioodi, mis kestab soetamise hetkest kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Võõrandamise korral korrigeeritakse sisendkäibemaksu tehingu toimumise kuul. (KMS § 32 lg 4–5) Eestis kirjeldab korrigeerimiste korda rahandusministri määrus „Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord“.

Järjekordselt tuleb rõhutada, et korrigeerimise kohustus hõlmab kinnisasja, põhivara ja nendele tehtud investeringuid, mis lisatakse vara soetusmaksumusele. Siin on käibemaksukohustuslasel võimalus maksukulu „optimeerimiseks“, kui perioodikuludena kajastatakse selliseid kaupu ja teenuseid, mis vastavalt raamatupidamise nõuetele peaksid minema soetusmaksumuse hulka. See tähendab, et käibemaks võetakse kohe täies ulatuses tagasi ja hiljem korrigeerimisperioodi ei jälgita.

## **2. KINNISASJATEHINGUTE KÄIBEMAKSUARVESTUS PRAKTIKAS**

### **2.1 Uuringu metoodika**

#### **Dokumendivaatlus**

Autor uuris kinnisasjaga seotud tehingute käibe maksustamist ELis ja Eestis. Esmalt kasutati andmekogumismeetodina dokumendivaatlust. Analüüsimeetodina rakendati sisu- ja võrdlusanalüüsi. Selle käigus selgitati välja, millised liikmesriigid on kehtestanud alandatud käibemaksumäärad, võrreldi Eesti regulatsiooni naaberriikide omaga ning uuriti põhjalikumalt kinnisasjatehingute käibe maksustamist Saksamaal ja Suurbritannias.

Eesti kinnisvaravaldkonna hetkeolukorra kohta koguti andmeid dokumendivaatluse abil. Selle jaoks kasutati Statistikaameti, Maa-ameti ja Äripäeva Infopanga andmeid. Autor võttis kinnisvaravaldkonnas tegutsevate ettevõtete eristamise aluseks Eesti Majanduse Tegevusalade Klassifikaatorite (EMTAK) koodid. Magistritöö raames analüüsiti peamiselt kinnisasjade võõrandamistehinguid ja üürile andmist ettevõtete põhitegevusena. Seetõttu vaadeldi äriühinguid, mille peamine müügitulu sisaldas EMTAK koodi 68101 (enda kinnisvara ost ja müük) ja 68201 (enda või renditud kinnisvara üürile andmine ja käitus). Koodide täpsed selgitused on toodud lisa (Lisa 2). Lihtsama jälgitavuse huvides nimetas autor koodi 68101 ostuks ja müügiks ning 68201 üüriks.

#### **Ankeetküsitlus**

Autor viis läbi Eesti kinnisvaraettevõtete käibemaksualase uuringu. Andmeid koguti ankeetküsitluse vormis. Küsitlus oli avatud 1. oktoobrist 2018 kuni 13. oktoobrini 2018.

Uuringuga sooviti leida vastused peamiselt järgmistele küsimustele:

- Millist liiki käivet esineb kinnisasjade ostu, müügi ja üürile andmisega tegelevatel ettevõtetel kõige rohkem?



- Millist sisendkäibemaksu arvestamise meetodit kinnisasjade ostu, müügi ja üürile andmisega tegelevad ettevõtted rakendavad?
- Kuidas on kinnisasjade ostu, müügi ja üürile andmisega tegelevad ettevõtted sisendkäibemaksu arvestamise meetodi valinud?

Lisaks eelnevatele küsimustele uuriti ka maksualase informatsiooni kogumise viisi ja teadlikkust ning vabatahtliku maksustamise kasutamist.

Küsitluse sihtrühma kuulusid ettevõtted, mille peamine tegevusala EMTAK koodide alusel oli 68101 kinnisasja ost ja müük ning 68201 kinnisasja üür. Äripäeva Infopanga esialgsetel andmetel oli selliseid ettevõtteid 12 049. Adekvaatsema tulemuse saamiseks täpsustati sihtrühma kriteeriume. Magistritöö autor seadis üldkogumi kitsendamise esimeseks tingimuseks, et uuritavad ettevõtted peavad olema käibemaksukohustuslased. See välistas olukorra, et valimisse satuvad ettevõtted, mille käive väiksem kui 40 000 eurot aastas. Üldkogumit hinnates leiti, et vaadeldavate ettevõtete aastane käive peab olema vähemalt 100 000 eurot ja rohkem. Autor põhjendab müügitulu kriteeriumit asjaoluga, et 100 000 eurose käibega ettevõtte on suurema tõenäosusega kinnisvaraäris aktiivselt tegutsev (kinnisasjatehingute summad on üldjuhul suured). Müügitulu eeldus võimaldab kinnisvaravaldkonnas tegutsevate ettevõtete kohta adekvaatsemaid järeldusi teha.

Autor piiras üldkogumit ettevõtte õigusliku vormiga. See tähendab, et vaatluse alla võeti aktsiaseltsid ja osäühingud. Autor koostas ettevõtetest juhusliku valimi. Valim võeti tabelarvutustarkvara *Microsoft Excel* mooduliga *Data Analysis- Sampling* ning mahuks seadistati 100 ettevõtet. Valimisse sattunud ettevõtetele saadeti küsitluse link. Lisaks jagas autor küsitluse viidet ka Facebooki grupis Raamatupidamine, majandusarvestus ja maksundus ning kinnisvaravaldkonnas töötavate kolleegide seas. Ankeetküsitlus ja vastused toodud lisades (Lisa 3–7).

### **Maksueksperdi hinnang**

Autori koostatud kinnisasja maksustamist puudutavatele küsimustele (Lisa 8) vastas Kaspar Lind, kes on vandeadvokaat ja Eesti Advokatuuri maksuõiguse komisjoni esimees. Ta on käibemaksuga seotud teemadel kaitsnud magistri- ja doktoritöö. Kaspar Lind on ka mitmete maksunduse raamatute autor. Küsimuste eesmärk oli välja selgitada, mida peab maksuadvokaat kinnisasjadega seoses KMSi puudusteks ja mida oleks vaja muuta. Sooviti teada saada, millised teemad tekitavad

ettevõtjate ja maksuhalduri vahel kõige enam vaidlusi. Autor küsis K. Lindi hinnangut kinnisasjaga seotud maksuerandite kehtestamisse.

## **Ekspereiment**

Autor koostas arvutusliku näite illustreerimaks, kuidas sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodite rakendamine annab erinevaid tulemusi. Aluseks võeti näidissettevõtte kolme aasta andmed müügitulu ja ostude kohta. Kehtiv KMS lubab kasutada kolme erinevat osalise mahaarvamise meetodit, kuid arvutused tehti aastate lõikes kasutades otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodit ning proportsionaalse meetodit. Autori läbiviidud Eesti kinnisvaraettevõtete uuringu alusel hinnati, et nimetatud meetodid on äriühingutes kõige laiemalt kasutusel. Seetõttu jäeti näitest välja modifitseeritud segameetod, mille rakendamine on pigem erandlik. Näites tehtud arvutuste tulemuseks saadi käibemaksukulu meetodite kohta aastate lõikes. Käibemaksukulu alusel hinnati, milline meetod on segakäibega ettevõttele kõige soodsam rakendada.

## **2.2 Kinnisasja käibe maksustamine Euroopa Liidus**

### **Alandatud maksumäärad Euroopa Liidus**

Direktiivi artikkel 98 lubab III lisas kehtestada teatud kaupadele ja teenustele alandatud käibemaksumäärasid. Sinna alla kuulub ka eluaseme ehitamine ja renoveerimine, kui see on liikmesriigi sotsiaalpoliitika üks osa. Autor vaatlubki soodsamaid määrasid võimaldavaid riike lähemalt.

Tabelis 1 toob autor välja kõige madalamad määrad, mida ELi liikmesriigid on kinnisasjade müügile ja parendustele kehtestanud. Lisaks selgitatakse Euroopa Komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi 2018. aasta käibemaksumäärade materjali põhjal nende kohaldamise tingimusi.

Tabel 1. Kinnisasja alandatud (alla 5%) käibemaksumäärad liikmesriikides 2018. aastal (%)

Liikmesriik	Uue kinnisasja käive	Parendused	Uute hoonete ehitustööd
Hispaania	4	–	–
Itaalia	4	–	4
Luksemburg	3	3	3

Allikas: autori koostatud lisas 1 toodud andmete alusel

**Itaalias** sõltub kinnisasja müügil kohaldatav käibemaksumäär müüjast (eraisik, mitte-käibemaksukohustuslane või käibemaksukohustuslane), vara iseloomust ja ostja eesmärgist. Autor selgitab kinnisasja müügikäibe maksustamist Itaalias täpsemalt.

Müüja on ehitusfirma:

- uue ärihoone (*commercial building*) ja uue eluhoone (*residential building*) müügil lisandub käibemaks, kui müük toimub viie aasta jooksul ehitustegevuse algusest;
- ärihoone ja eluhoone müük on maksuvaba, kui müük toimub hiljem kui viis aastat ehitustegevuse algusest.

Müüja pole ehitusfirma:

- kasutatud ärihoone müük on maksuvaba, kuid võib vabatahtlikult maksustada;
- kasutatud eluruumi müük on maksuvaba, ei saa vabatahtlikult maksustada. (Papotti 2018)

Uus on ehitis, mille valmimise hetkest on möödunud kuni viis aastat. Uue kinnisvara soetamine ehitusfirmalt, mis saab ostja peamiseks elu- või tegevuskohaks, on maksustatud määraga 4%. Iga järgneva uue elu- või tegevuskoha soetuse puhul rakendub standardmäärast soodsam määr 10%, kui ehitatav hoone pole kohaliku seadusandluse alusel mõis, villa, loss ega kunstilise või ajaloolise väärtusega hoone. Eelnevalt loetletud luksuslike kinnisasjade soetusel käibemaksukohustuslaselt kehtib standardmäär 22%. (European... 2018)

**Hispaanias** on samuti kinnisasjade müügil kasutusel alandatud käibemaksumäär 4%. See kehtib uute sotsiaalse turvatunde edendamise eesmärgil ehitatud hoonete (*social housing*) soetuse puhul käibemaksukohustuslaselt. Näidetena sellistest kinnisasjadest saab tuua sotsiaalkorterid, turva- ja lastekodud. Sama protsendiga on maksustatud nende majadega ühendatud rajatiste ning kuni kahe parkimiskoha müük. Hispaania soodustab ka eraisikute kodusoetust ja -renoveerimist. Varem kui kaks aastat tagasi ehitatud eramaja renoveerimiseks vajalike tellimustööde soetus käibemaksukohustuslaselt on 10%. Samuti on uue hoone müügikäive määraga 10%, kui ostja on eraisik ja ostab eluaseme isiklikuks kasutamiseks ning ehitus saab valmis kahe aasta jooksul alustamise hetkest. (European... 2018) Esimene tehing kinnisasjaga on maksustatav käive, kuid iga

järgnev tehing on maksuvaba. Kuigi üldine käibemaksumäär on 21%, siis esimene tehing kinnisasjaga on üldjuhul maksustatud madalama määraga 10%. (Carreno 2018)

**Luksemburgis** on kasutusel kõige madalam määr, mis on 3%. See kehtib uue hoone soetusel käibemaksukohustuslaselt, mida ostja hakkab oma peamise elukohana kasutama. Alandatud määr on kohaldatud ka renoveerimistööde soetusel, kui elukoht on ehitatud rohkem kui 20 aastat enne tööde alustamist või äsja omandatud eluruumi puhul, mille parendustööd tuleb lõpetada järgmise viie aasta jooksul. (European... 2018) Itaalias ja Hispaanias kehtib ehitusmaale standardmäär, mis on vastavalt 22% ja 21%. Luksemburgis on ehitusmaa müük maksuvaba.

Eelnevast selgub, et osad liikmesriigid soodustavad eluaseme soetust ja renoveerimist sotsiaalpoliitika osana. Siiski mainib autor, et kuna magistriltöö uurimisobjekt on käibemaks, siis kinnisasjatehinguga kaasnevaid muid tasusid nagu riigilõiv, notaritasu ja kinnistusraamatu toimingute tasu, ei uurita. Seega võib ainult käibemaksu vaatlemine moonutada arvamuse kujunemist tehingu lõplikust hinnast liikmesriikides.

### **Kinnisasja käibemaks Eesti naaberriikides**

Järgnevalt võrdleb autor kinnisasja käibemaksu Eestis ja lähiriikides. Maksumäärad on toodud tabelis 2.

Tabel 2. Kinnisasja käibemaksumäär Eestis ja naaberriikides 2018. aastal (%)

Liikmesriik	Sotsiaalse iseloomuga hooned	Parendused	Ehitusmaa	Uus kinnisasi	Uute hoonete ehitustööd
Soome	24	24	maksuvaba	maksuvaba	24
Läti	21	21	21	21	21
Leedu	21	21	21	21	21
Eesti	20	20	20	20	20

Allikas: autori koostatud lisa 1 toodud andmete alusel

**Soomes** kohaldatakse kinnisasja võõrandamistehingutele üldiselt standardmäära, milleks on 24%. Ehitusmaa ja uute hoonete käive on maksuvaba.

Alates 2017. aastast loetakse masin, seade või muu ese samuti kinnisvaraobjektiks juhul kui:

- seda kasutatakse konkreetseks tegevuseks kinnisvaraobjektil;
- see on püsivalt kinnisasjaga ühendatud;
- seda ei saa liigutada ilma hoonet hävitamata või muutmata. (Finnish... 2018)

Soomes on ehitussektoris kasutusel siseriiklik pöördmaksustamine. See tähendab, et ostja vastutab käibemaksu tasumise eest. Nimetatud mehhanismi rakendatakse ettevõtete puhul, mis pakuvad põhitegevusena ehitusvaldkonnaga seotud teenuseid. (KTI... 2018, 27)

**Läti** kohaldab kinnisasjatehingutele samuti standardmäära, milleks on 21%. Ettevõtted maksavad üldiselt ka rendilt standardmäära, kuid eluruumi üür on maksuvaba. Uue hoone müügil rakendub Lätis käibemaksumäär 21%, kuid ühe aasta möödumisel ei peeta hoonet enam uueks isegi siis, kui seda pole aasta jooksul kasutatud. Sarnaselt Eestile on Lätis võimalik kasutada kinnisasja müügil vabatahtlikku maksustamist. Kui vabatahtlikku maksustamist rakendatakse, siis tuleb Läti maksuhaldurit sellest teavitada. Võrreldes Eestiga on erinev asjaolu, et Lätis võivad käibemaksud kohustused kasutada siseriiklikku pöördmaksustamist ka ehitustööde ja -teenuste maksustamisel. Hoone ehitamisel, renoveerimisel või omandamisel peab maksu maksja jälgima, millist käivet nimetatud objekt genereerib ning sellest maksuhaldurit teavitama. Kinnisasjade soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimisperiood on sarnaselt Eestile kümme aastat. (Colliers... 2017, 27–28)

**Leedus** on üldreegli kohaselt uue hoone, lõpetamata ehitise ja ehitusmaa müük 21%-lise määraga maksustatav. Uueks loetakse ehitist, mis on alates valmimisest kasutuses olnud vähem kui 24 kuud. Hoonete ja ehitiste müük, mille valmimisest on möödas rohkem kui 24 kuud, on maksuvaba. Müügitehingu vabatahtlik maksustamine on lubatud, kuid kliendile rakenduvad samad reeglid nagu üüri vabatahtliku maksustamise puhul. Hoonete ja maa rent on Leedus üldiselt maksuvaba. Üüri võib vabatahtlikult maksustada tingimusel, et klient on registreeritud käibemaksud kohustlane ja tegeleb majandustegevusega. Vabatahtlikku maksustamist saab kasutada ka siis, kui vara renditakse rahvusvaheliste organisatsioonide diplomaatilistele- ja konsulaaresindustele Leedus. Kui vabatahtlikku maksustamist rakendatakse, siis tuleb seda kasutada kõigi sarnase iseloomuga tehingute puhul ja vähemalt 24 kuu jooksul. (Colliers... 2017, 51)

### **Kinnisasja käibemaks Saksamaal ja Suurbritannias**

Järgnevalt analüüsib autor kinnisasja käibe maksustamise reegleid Saksamaal ja Suurbritannias. Saksamaal kehtivad kinnisasja käibe maksustamise reeglid sarnanevad ELi harmoniseeritud maksustamise põhimõtetele rohkem kui Suurbritannia regulatsioon. Suurbritannias on kasutusel mitmeid erandeid. Esmalt vaadeldakse, milliseid objekte peetakse nendes riikides kinnisasjaks. Ülevaade sellest on toodud tabelis 3.

Tabel 3. Kinnisasjaga seotud käibemaksu ulatus Saksamaal ja Suurbritannias

	Saksamaa		Suurbritannia	
	jah	ei	jah	ei
Arendamata maa	✓		✓	
Detailplaneeringuga kaetud maa	✓		✓	
Maaga püsivalt ühendatud hooned ja rajatised	✓		✓	
Kinnisasjaga alaliselt ühendatud vallasvara		✓	✓	
Paatmaja		✓	✓	
Haagiselamu		✓	✓	
Puud ja taimed	✓		✓	
Metsloomad		✓	✓	
Koduloomad		✓		✓

Allikas: Immovable... (2011, 12); autori kokkuvõte

Tabelist 3 on näha, et Suurbritannias on kinnisasjana käsitletavate objektide ulatus käibemaksu mõistes märgatavalt laiem. Kinnisasjaga püsivalt ühendatud vallasvara, paatmaja ja haagiselamu liigituvad Suurbritannias kinnisasjaks samal ajal kui Saksamaa neid selleks ei pea. Huvitava asjaoluna märgitakse, et kumbki riik ei pea koduloomi kinnisasjaks, kuid Suurbritannia asetab metsloomad siiski kinnisasjade kategooriasse.

Saksamaal ja Suurbritannias kehtivad käibemaksumäärad on toodud tabelis 4.

Tabel 4. Kinnisasja käibemaksumäär Saksamaal ja Suurbritannias 2018. aastal (%)

Liikmesriik	Sotsiaalse iseloomuga hooned	Parendused	Ehitusmaa	Uue kinnisasja käive	Uute hoonete ehitustööd
Saksamaa	19	19	maksuvaba	maksuvaba	19
Suurbritannia	20	20	maksuvaba	0	20
	5	5	20	20	0
	0				

Allikas: autori koostatud lisas 1 toodud andmete alusel

**Saksamaa** käibemaksuregulatsioonist puudub uue ja kasutatud kinnisasja mõiste. See tähendab, et mõlemat käsitletakse sarnaste reeglite alusel. Mitteeluruumi (*commercial property, non-residential property*) müük üldreeglina maksuvaba, millest tulenevalt puudub ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Maksukohustuslastele on antud õigus mitteeluruumi müüki vabatahtlikult maksustada. Samad reeglid kehtivad kasutuses olnud mitteeluruumi kohta. Eluruumi müük on Saksamaal samuti maksuvaba. Riik lubab eluruumi vabatahtlikult maksustada, kui müük toimub

teisele käibemaksudokumentatsioonile. Piiratud maksudokumentatsioonil ei saa vabatahtlikku maksustamist kasutada. Mitteeluruumi tüüp on üldreeglina maksuvaba käibe, kuid käibemaksudokumentatsioonid saavad soovi korral kasutada vabatahtlikku maksustamist. Eluruumi tüüp on maksuvaba ning puudub võimalus käivet vabatahtlikult maksustada. Sellest tulenevalt puudub rendileandjal eluruumidega seotud kuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. (Immovable... 2011, 14–19)

Saksamaa siseriiklik õigus lubab sisendkäibemaksu mahaarvamisel kasutada otsemeetodit. Nimetatud meetodit saab rakendada olukorras, kus on võimalik maksustatava ja maksuvaba käibe tarbeks tehtud kulude täpne eraldamine. Maksustatava käibe jaoks tehtud kuludelt arvestatakse sisendkäibemaks maha ning maksuvaba käibe tarbeks tehtud kuludelt sisendkäibemaksu maha ei arvata. Paraku pole selline väljaminekute jagamine alati mõistlik ning seetõttu lubab riik kasutada ka proportsionaalset meetodit. Tavapäraselt leitakse maksustatava ja kogu käibe suhe tulenevalt kinnisasja põrandapinnast. Proportsiooni arvutamisel kasutatakse maksustatavat käivet genereeriva üüripinna ja kogu hoone pinna suurust. Eestis kasutusel olev proportsionaalne meetod, kus võetakse arvesse kogu ettevõtte käivet tervikuna, on Saksamaal kõige viimane võimalus. Seda kasutatakse siis, kui ühegi täpsema meetodi rakendamine ei ole majanduslikult mõistlik. (*Ibid.*, 160–161)

Saksamaal on kinnisasja käibemaksu korrigeerimisperiood kümme aastat. Periood algab teenuse või toote esimesel kasutamise kuul ning parandusi tehakse igakuiselt. See tähendab, et igal kalendrikuul korrigeeritakse  $\frac{1}{120}$  sisendkäibemaksust. (*Ibid.*, 162)

**Suurbritannias** loetakse kinnisasja uueks kolme aasta jooksul alates kasutusloa väljastamisest või esmakordselt kasutamisest. Uut kinnisasja maksustatakse standardmääruga 20%. Need reeglid kehtivad esimese kolme aasta jooksul ning võõrandamistingimused võib toimuda selle aja jooksul mitmeid kordi. (Immovable... 2011, 213)

Eelnevalt nimetatud reeglid ei kehti eluruumile. Kui varaobjekti müüja on kinnisvaraarendaja, siis eluruumi müük maksustatakse 0%-lise määruga. See tähendab, et müüja saab soetustelt tasunud sisendkäibemaksu maha arvata, kuid müügihetkel käibemaksu ei lisata. Kuigi Suurbritannias lubatud 0%-line määr on kõrvalekalle üldisest ELi regulatsioonist, siis lubatakse seda jätkuvalt

rakendada. Siiski märgitakse, et EL on Suurbritannial keelanud 0%-lise määra kasutamist laiendada. (*Ibid.*, 2011, 233)

Teatud liiki ehitustöödele on samuti lubatud rakendada 0%-list maksumäära. Sellised on puuetega inimeste heaks loodud kinnisasja osad nagu kaldteed, ukseavad, invaliftid jms. (*Ibid.*, 2011, 257)

Suurbritannias rakendatakse alandatud maksumäära 5% juhtudel, kui mitteiluruume ehitatakse ümber eluruumideks. Kui eluruumid on seisnud tühjalt vähemalt kaks aastat, siis maksustatakse nende renoveerimistöid samuti eelnevalt mainitud protsendiga. Energiatõhusate materjalide kasutamine eluhoonete puhul soodustatud 5%-lise käibemaksumääraga, näiteks seinte ja põrandate soojustus, päikesepaneelid, tuule- ja veeturbiinid. (*Ibid.*, 2011, 258–259)

Kasutatud eluruumi ja mitteiluruumi müük on Suurbritannias üldreeglina maksuvaba. Mitteiluruumi puhul on võimalik vabatahtlik maksustamine. (*Ibid.*, 2011, 15–17) Mitteiluruumi üür on maksuvaba käive, kuid maksukohuslastel on vabatahtliku maksustamise õigus. Eluruumi üür on maksuvaba käive ning puudub võimalus vabatahtlikult maksustada. (*Ibid.*, 2011, 261–264)

Suurbritannias tehakse osalise mahaarvamise ümberarvestused korrigeerimisperioodi lõpus, mis üldreeglina saab läbi 31. märtsil, 30. aprillil või 31. mail. Jooksva aastal kasutatakse eelmise perioodi andmeid, mille põhjal arvestatakse sisendkäibemaks maha ja hiljem parandatakse. Kasutusel on otsese ja proportsionaalse mahaarvamise segameetod. Põhivahendi korrigeerimisperiood on üheksa kuni kümme aastat. See tähendab, et 10% arvel näidatud sisendkäibemaksust vaadatakse igal aastal üle. (*Ibid.*)

### **2.3 Kinnisvaravaldkond Eestis**

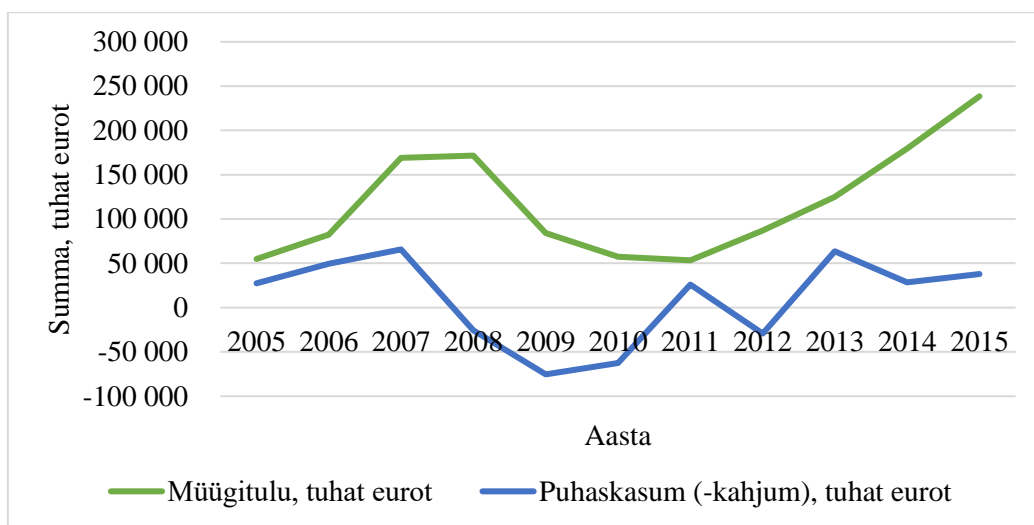
Enne kinnisasjatehingute käibemaksu probleemide praktilist analüüsi tuleb hinnata valdkonna turuolukorda Eestis. Statistikaameti andmed näitavad, et majanduslikult aktiivsete ettevõtete arv kinnisvara alal üha suureneb. 2016. aasta seisuga oli valdkonnas tegutsevaid äriühinguid 10 290, mis tähendab võrreldes 2004. aastaga ettevõtete arvu alusjuurdekasvu koguni 7614 firma võrra (Eesti Statistikaamet, tabel ER051). Maa-ameti (2018) statistika alusel saab järeldada, et eraõiguslikud juriidilised isikud on viimase 14 aasta jooksul üpris stabiilselt kinnisasju soetanud (19–29% tehingute koguarvust aastas). Sama allikas näitab, et 2017. aastal tehti kinnisasjadega 63 122 tehingut, millest 17 133 puhul oli omandaja juriidiline isik. See tähendab, et ligikaudu veerand



tehingutest toimub osapoolte vahel, kus ostja on Eesti äriühing (sarnane osakaal oli ka aastatel 2015 ja 2016). (Maa-amet 2018)

Äripäev valis 2017. aastal kümme uusarendust Tallinnas ning jälgis nende müügistatistikat. Selgus, et pea iga neljanda uue korteri on ostnud juriidilised isikud. Uuringu alusel ostsid kortereid 98 ettevõtet, millest 45 olid märkinud kinnisasjade üürile andmise oma põhitegevuseks. Märkimisväärselt oli ka neid ühinguid, mis tegelesid kinnisasjade üürile andmisega kõrvaltegevuse raames. (Matsalu 2017) Siit järeldub, et kinnisvaravaldkond on ettevõtjate jaoks atraktiivne äri.

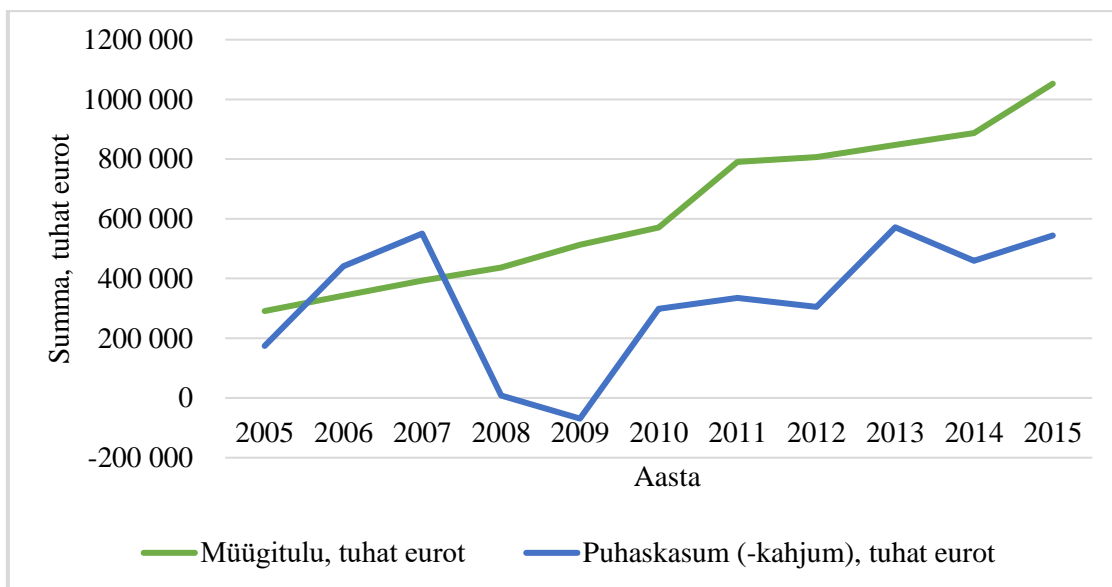
Statistikaameti andmetel on perioodil 2005–2015 võõrandamise ja üüri tegevusaladel toimunud müügitulu, puhaskasumi ja ettevõtete arvu märgatav suurenemine. Järgnevatel joonistel (Joonis 1-3) on neid muutusi illustreeritud. Jooniselt 1 järeldub, et müügitulu on alates 2011. aastast järsult tõusnud, kuid puhaskasum pole sellele tänaseks järele jõudnud. Tagasihoidlik kasum tuleneb eelkõige suurenenud kaubakulu ja muude ostetud teenuste hinnatõusu arvelt.



Joonis 1. Müügitulu ja kasum aastatel 2005–2015 tegevusalal enda kinnisvara ost ja müük (EMTAK kood 68101)

Allikas: autori koostatud Eesti Statistikaameti tabeli KVM002 alusel

Jooniselt 2 on näha, et üürile andmise müügitulu on olnud vaatamata 2008. aastal alanud majanduslangusele pidevas tõus. Kuigi nimetatud ärivaldkond tootis rasketel aegadel kahjumit, on selle taastumine olnud tempokam ja agressiivsem, kui Joonisel 1 toodud võõrandamistingute andmed näitavad. Jooniselt 2 jääb eelkõige silma kinnisasjade üürimise märgatav puhaskasumi tõus peale majanduslangust.

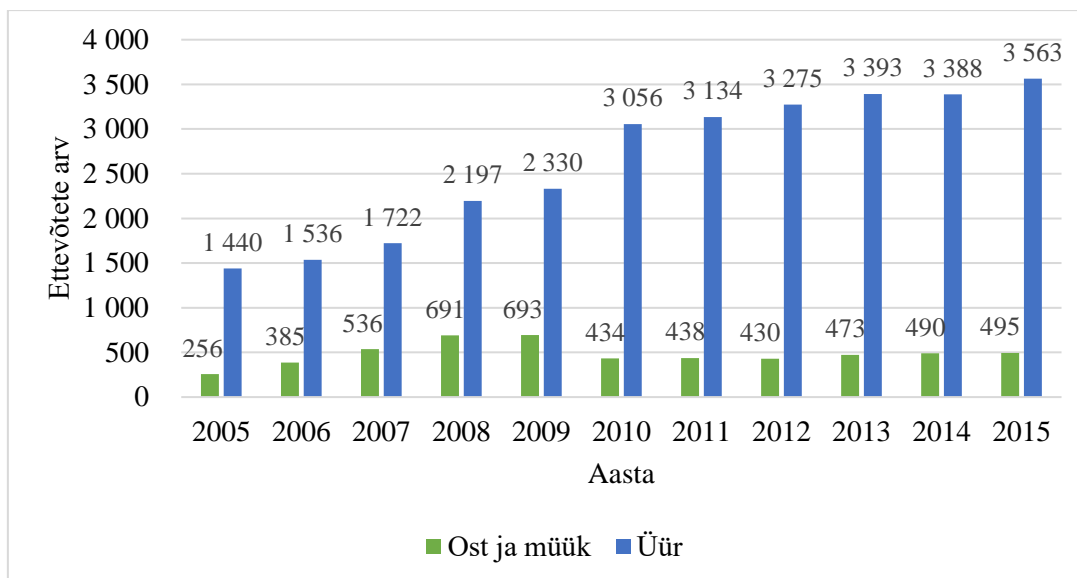


Joonis 2. Tegevusala Enda või renditud kinnisvara üürile andmine ja käitus müügitulu ja puhaskasum aastatel 2005–2015 (EMTAK kood 68201)

Allikas: autori koostatud Eesti Statistikaameti tabeli KVM002 alusel

Autori hinnangul viitab puhaskasumi tõus asjaolule, et majanduslanguse ajal muutsid pangad laenude väljastamise reeglid rangemaks. Seetõttu ei kvalifitseerunud suur osa kliente enam laenukõlblikeks ning viidatud olukord kajastus üürivaldkonna müügitulu ja puhaskasumi tõusus.

Nagu juba eelnevalt mainiti, siis üürivaldkond on alates eelnevast majanduslangusest pidevalt populaarsust kogunud. Seda näitab valdkonnas tegutsevate ettevõtete arv (Joonis 3), mis on rendile andmise puhul alates 2009. aastast jõuliselt tõusnud ning pidevas kasvutrendis. Ostu ja müügiga tegelevate ettevõtete väiksem arv on loogiline, sest selline tegevus nõuab suuremaid rahapaigutusi, milleks iga firma võimeline pole. Siiski on ostu ja müügiga tegelevate ettevõtete arv jäänud küllaltki stabiilseks ning suureneb tasapisi. Majanduslangusest alates ehk perioodil 2009–2015 on üürile andmise valdkonna aheljuurdekasv olnud iga-aastaselt ligikaudu 200 firmat. Sellest võib järeldada, et üüriäri on ka paljudele väikeettevõtetele kättesaadav.

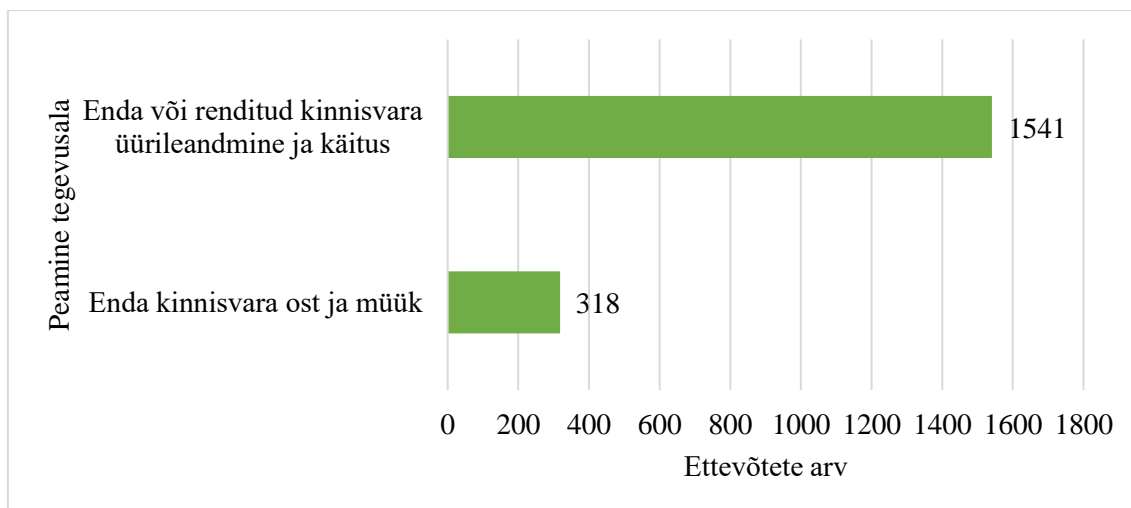


Joonis 3. Ettevõtete arv kinnisasja võõrandamise ja üüriaris aastatel 2005–2015  
Allikas: autori koostatud Eesti Statistikaameti tabeli KVM002 alusel

Eelnevast selgub, et kinnisvaraäri on Eestis olnud pidevas tõusutrendis ning valdkonna maksuseaduste tundmine muutub ettevõtete seas üha olulisemaks. Võib arvata, et majandustõusu tingimustes lisandub ettevõtjate hulka ka neid, kes maksuseaduste ega raamatupidamisreeglitega kursis pole. Siit tekivad probleemid ja vead maksuarvestuses. Järgnevates jaotistes uurib autor kinnisasja käibe maksustamise praktilist poolt Eestis.

## 2.4 Eesti kinnisvaraettevõtete käibemaksualane uuring

Joonisel 4 on näidatud Eesti kinnisvaraettevõtete käibemaksualase uuringu üldkogumis olevate ühingute jagunemine vastavalt tegevusaladele. Kokku on alapeatükis 2.1 selgitatud kriteeriumidele vastavaid AS ja OÜ-sid 1859. Jooniselt 4 on näha, et 83% ettevõtetest on saanud peamise müügitulu kinnisvara üürile andmisest.

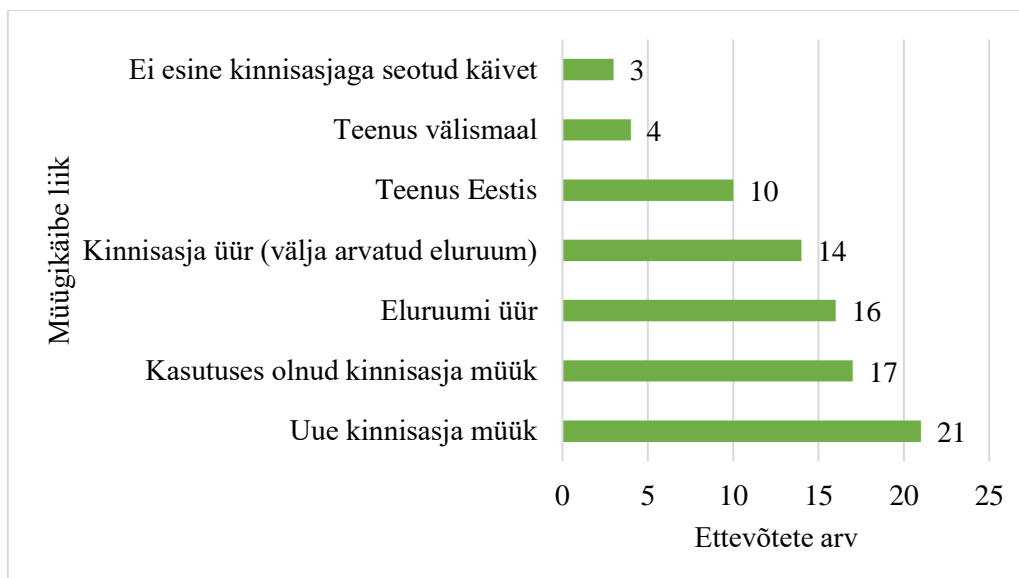


Joonis 4. Aktsiaseltsid ja osaühingud, mille kinnisasjadelt teenitud müügitulu on suurem kui 100 000 eurot

Allikas: Äripäeva Infopank (2018); autori koostatud

Tagasisidet andis 41 vastajat. 23 vastajat olid kinnisasjade ostu, müügi ja/või üürile andmisega tegelevas ettevõttes raamatupidajad või raamatupidamisteenuse pakkujad. Väiksema osa moodustasid pearaamatupidajad, finantsjuhid, juhatuse liikmed ja omanikud. (Lisa 5)

Jooniselt 5 on näha, et küsitletud isikud andsid ettevõttes esinevate käibeliikide kohta 85 vastust. Vastuste arv annab aluse hinnanguks, et enamikul uuringus osalenud ettevõtetest esineb samaaegselt mitut liiki käivet. Joonisel 5 toodud tulemused näitavad, et uuritud äriühingutes on kõige rohkem uue kinnisasjaga seotud müügikäivet. Sellise tagasiside andsid 21 ettevõtet, mis on moodustasid 25% vastajate koguarvust. Veidi vähem ehk 20% vastajatest (17 vastajat) avaldas, et neil esineb kasutuses olnud kinnisasja müügikäivet. Huvitava asjaoluna toob autor välja, et vastanud ettevõtetest 19% (16 ettevõttel) esineb eluruumi üürikäivet. Autor seostab tulemust alapeatükis 2.3 viidatud Äripäeva uuringuga, milles väideti, et eluruumide ost äriühingute seas on populaarsust kogunud. Võib arvata, et suur osa ostetud korteritest antakse tõenäoliselt üürile. Mõnevõrra vähem esineb muu kinnisasja (välja arvatud eluruum) üürile andmist, mida esines ligikaudu 14 vastajatega seotud ettevõtetest. Kinnisasjaga seotud teenuste pakkumist esineb uuritud äriühingutel küllaltki vähe, sest ainult 14 vastust anti seoses taolise teenuse käibega Eestis (10 vastust) ja välismaal (4 vastust).



Joonis 5. Kinnisasjadega seotud müügikäibe esinemine uuritud ettevõtetes

Allikas: autori koostatud, aluseks lisas 5 esitatud andmed

Autor uuris ka käibemaksualase info saamise vormi (Lisa 5). Vastajad avaldasid, et enim hangitakse infot erialastest internetiportaalidest, kuid enamus vastajaid kogus infot samaaegselt mitmest erinevast allikast. Üllatav oli tulemus, kus 25% tagasiside andjatest väitis muuhulgas, et loevad regulaarselt käibemaksuseadust. Üsna populaarseks osutus ka erialaspetsialistidega konsulteerimine (24% vastajatest) ja maksukoolitustel osalemine (18% vastajatest). Üks vastaja väitis, et tööandja ei võimalda talle koolitusi ning seetõttu peab interneti abil probleemidele lahendusi leidma. 59% vastajatest leidis, et kinnisasjatehingute maksustamise regulatsioon käibemaksuseaduses piisavalt arusaadavalt sõnastatud (Lisa 5). Üheksa vastajat ehk 22% väitsid vastupidist, kuid jätsid täpsustamata, mis on nende jaoks jäänud ebaselgeks. Ainult üks tagasiside andja nentis, et modifitseeritud segameetod pole tema arvates piisavalt lahti kirjutatud.

Uuringust selgus, et kinnisvaravaldkonnas tegutsevad ettevõtted kajastavad kinnisasju bilansis kõige rohkem kinnisvarainvesteeringutena (Lisa 5). Seda väitis koguni 40% uuringus osalenud isikutest. Levinud on ka varudena kajastamine, mis hõlmas 33% vastajatest. Autori kogemus näitab, et tavaliselt kajastatakse varudena uusi müügiotel kinnisasju (näiteks uued korterid). Seetõttu on varude suur osakaal vastuses loogiline, sest enamus ettevõtteid märkis ühe esineva käibeliigina ka uue kinnisasja müügitulu.

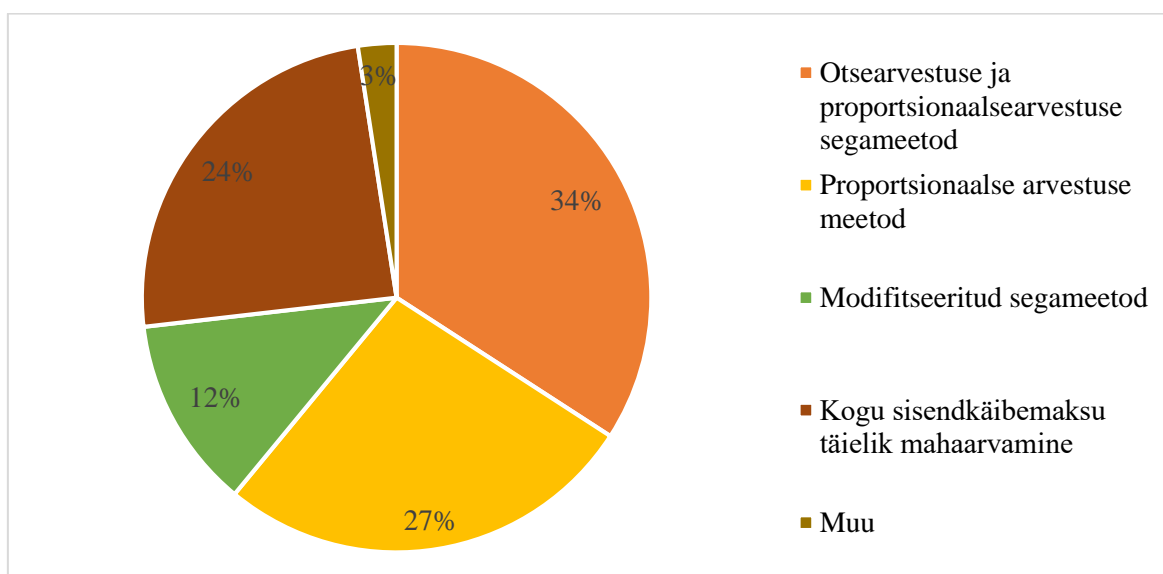
Autor uuris kinnisasjade raamatupidamislikku kajastust põhjusel, et näha seost varaobjektide raamatupidamislikul kajastamisel ja maksukulu kokkuhoiul (Lisa 5). 46% vastajatest väitis, et ei ole

maksukulu vähendamise eesmärgil muutnud kinnisasjade raamatupidamislikku kajastust. 29% uuringus osalenutest märkis, et nimetatud eesmärgil on varaobjektide kajastust muudetud ning 17% on sellist võimalust kaalunud. See tähendab, et 46% vastanud maksumaksjatest on kinnisasja käivet puudutavate maksukulu optimeerimise võimalustega kursis. Kinnisasjade kajastust muutnud ettevõtetel esines bilansis 67% juhtudest muuhulgas ka kinnisvarainvesteeringuid. Autori hinnangul võib see viidata, et varem näiteks varudena kajastatud varaobjekte on kinnisvarainvesteeringuteks ümberklassifitseeritud. Üks vastaja kommenteeris täiendavalt, et kajastuse muutmise puhul on tegemist maksupettusega. Veel toodi välja, et varaobjektide kajastust on muudetud hindamisaktide tellimise kohustusest pääsemiseks. Autor märgib, et tõenäoliselt pidas vastaja silmas vara ümberliigitamist kinnisvarainvesteeringutest varudeks, materiaalseks põhivaraks vms. Teatavasti peab õiglasel väärtuses kajastatavaid kinnisvarainvesteeringuid igal bilansipäeval turuväärtusesse hindama. Üks vastaja mainis, et tal puudub teadmine, et makse saaks kinnisasjade raamatupidamisliku kajastuse muutmise kokku hoida.

56% uuringus osalenutest kinnitas, et maksuamet pole viimase kolme aasta jooksul ettevõtte käibemaksuarvestust seoses kinnisasjade käibe maksustamise või sisendkäibemaksu mahaarvamistega kontrollinud (Lisa 6). Samas märkis 27% osalenutest, et maksuhaldur on neid nimetatud perioodi jooksul kontrollinud. Siin võib olla üheks põhjuseks asjaolu, et eluruumi soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamine on üsna levinud teema, millega seoses ettevõtetele päringuid tehakse. 61% vastanutest pole maksuhalduriga vaidlusi tekkinud, kuid 24% ettevõtete esindajatest märkisid vastupidist (Lisa 6). Seega saab järeldada, et kinnisasja käibe maksustamine on teema, mille vastu maksuamet pidevalt huvi tunneb ning osapoolte vahel vaidlusi tekitab.

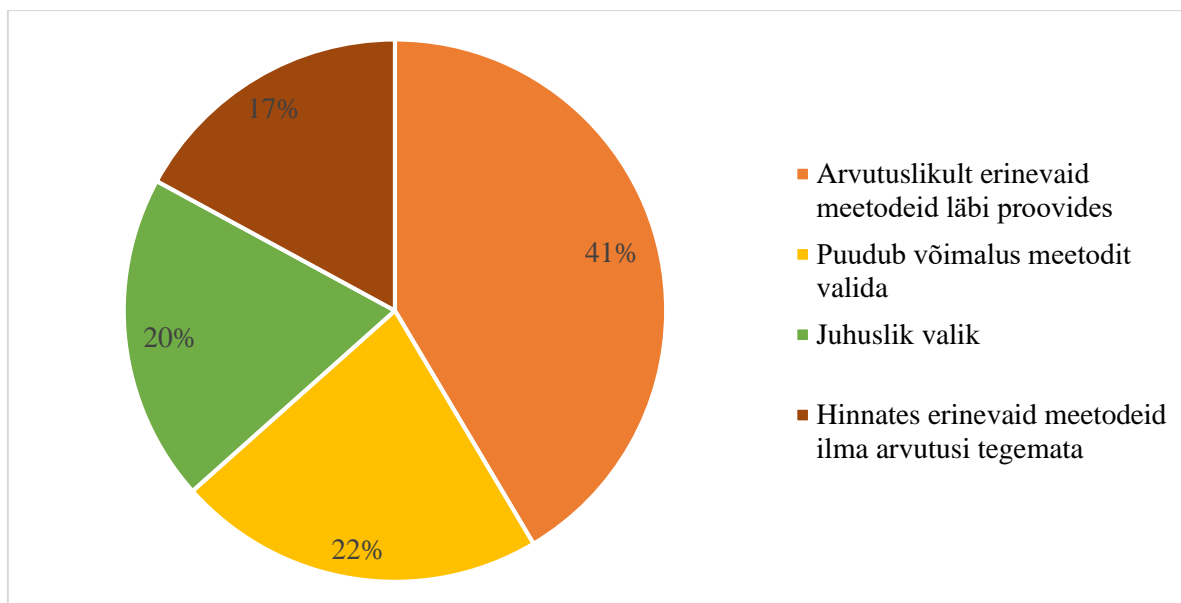
Joonisel 6 on näidatud sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodite kasutamise osakaal ettevõtetes. Kõige levinumaks osalise mahaarvamise meetodiks osutus otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetod. Enim esines nimetatud meetodit ettevõtete puhul, millel oli kahe kuni nelja erineva valdkonna käivet. Eelkõige kasutati otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodit AS-ide ja OÜ-de puhul, millel esines samaaegselt eluruumi ja muud liiki kinnisasja üürile andmise käivet. Osakaalult teisel kohal oli proportsionaalse mahaarvamise meetod. Seda kasutavad ligikaudu 27% vastanud ettevõtetest. Kaks ettevõtet, mille käibeliigiks oli uue kinnisasja müük, märkisid samuti sisendkäibemaksu arvestamise liigituses proportsionaalse meetodi. Autori hinnangul peaks need ettevõtted meetodi üle vaatama, sest suure tõenäosusega on valik vale ning toodab asjatut maksukulu. 24% vastanud äriühingutest arvab maha kogu sisendkäibemaksu. Sellise valiku tegid ettevõtted, mis märkisid käibeliikideks uue kinnisasja müügi ja kinnisasja üürile

andmise (välja arvatud eluruum). Kinnisasja üürile andmise puhul on sisendkäibemaksu täies ulatuses mahaarvamine korrektne olukorras, kus toimub kogu käibe vabatahtlik maksustamine. Vastuseid ükshaaval analüüsidest leidis autor, et ka maksuhalduri teavituse pool oli nendel ettevõtetel korrektselt kaetud. Ainult viie vastaja (12% vastanutest) sõnul kasutab nende ettevõtte kõige keerulisemat ehk modifitseeritud segameetodit. Nimetatud meetodi kasutajad leiavad, et see on toonud neile rahalist kokkuhoidu. Kahjuks ei täpsustanud vastajad, milliste valdkondade käibeliike ettevõttes esineb.



Joonis 6. Sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodite osakaal Eesti kinnisvaraettevõtetes  
Allikas: autori koostatud, aluseks lisas 6 esitatud andmed

Sisendkäibemaksu mahaarvamise meetod oli 41% ettevõtetest valitud arvutuslikult erinevaid võimalusi läbi proovides (Joonis 7). 22% vastajatest puudus võimalus meetodit valida. Autor täpsustab, et nende ettevõtete peamine käibeliik on uue varaobjekti müük või kinnisasjadega seotud teenuse pakkumine, mis on 100%-line maksustatav käive. Seetõttu saab kogu sisendkäibemaksu maha arvata ja meetodi valik polegi päevakorras. Teisest küljest ei saa meetodit valida ettevõtte, millel esineb ainult maksuvaba käive, sest ühingul puudub maksuvaba käibe tarbeks mahaarvamise õigus. Uuringu põhjal saab öelda, et küllaltki suure osakaaluga on meetodi valimine juhuslikul teel (20%) või hinnanguliselt ilma arvutusi tegemata (17%). See tähendab, et 37% vastajatest ei pööra erilist tähelepanu meetodi sobivuse hindamisele.



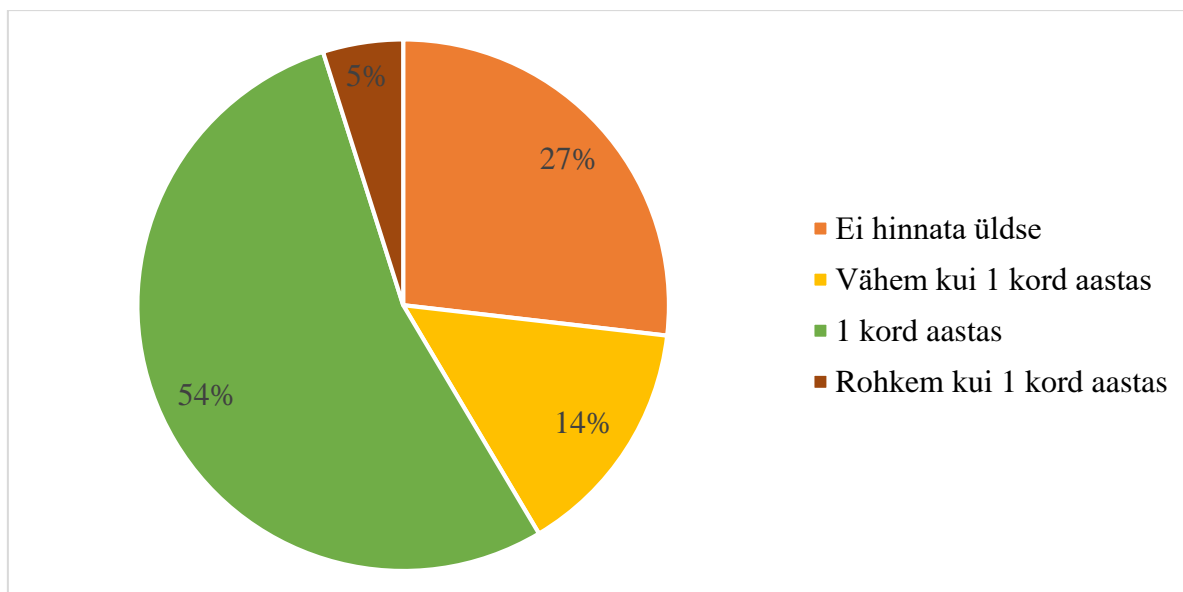
Joonis 7. Sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodi valikumeetodite osakaal Eesti kinnisvaraettevõtetes

Allikas: autori koostatud, aluseks lisas 6 esitatud andmed

58% vastajatest leidis, et valitud sisendkäibemaksu arvestamise meetod on toonud ettevõttele rahalist kokkuhoidu (Lisa 6). Sellise vastuse andsid ettevõtted, mille meetodi valik oli teadlik või puudus võimalus meetodit valida. 27% ettevõtete esindajatest ei osanud hinnata valitud meetodi rahalist kokkuhoidu. 15% tagasiside andjatest arvas, et kasutusel olev meetod pole võrreldes teiste meetoditega maksukulu vähenemist andnud.

Joonisel 8 on toodud andmed valitud sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodi sobivuse hindamise kohta.





Joonis 8. Sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodi hindamise sagedus Eesti kinnisvaraettevõtetes  
Allikas: autori koostatud, aluseks lisas 6 esitatud andmed

Uuringu põhjal saab öelda, et üldjuhul hindavad kinnisvaraettevõtete esindajad valitud sisendkäibemaksu arvestamise meetodi sobivust kord aastas (Joonis 8). Sellise tagasiside andis koguni 54% vastajatest. Pisut üle veerandi ettevõtete esindajatest ehk 27% nentis, et meetodi sobivust teadlikult ei hinnata. Autor näeb hindamisest loobumise põhjusena asjaolu, et osadel ettevõtetel pole vajadust meetodi valikuks, sest neil esineb ainult üheliigiline käive. Teise põhjusena tuuakse välja, et meetodi kasutamist jätkatakse väljakujunenud harjumuse tõttu ning võimaluste paljususele ei pöörata tähelepanu.

44% vastajatest on sisendkäibemaksu arvestamise meetodit viimase kolme aasta jooksul vahetanud (Lisa 6). Sellise vastuse andsid peamiselt ettevõtted, mis hindasid valitud meetodi sobivust regulaarselt ning tegid seda arvutuslikult. 34% tagasiside andjatest ei olnud meetodit viimase kolme aasta jooksul vahetanud ning ülejäänutel puudus sellekohane info. Autor märgib, et viimasena mainitud ettevõtete puhul polnud ka meetod süsteemselt valitud.

Uuringust selgus, et Eesti kinnisvaraettevõtted väldivad samaaegset maksustatava kui maksuvaba käibe tekkimist mitmel erineval viisil (Lisa 6). Eelkõige maksustatakse kõigi mitteeluruumide üüritulu (40% vastustest). Üks vastaja väitis, et ettevõttes maksustatakse ka elurume, sest leping sõlmitakse äriruumi nimetuse all. Kõige vähem kasutati erinevate äriühingute loomist käibeliikide jaoks. 33% ettevõtetest pole segakäibe tekkimist vältinud. Üks vastaja kommenteeris lisaks, et

üürilepingu sõlmimine ja käibe maksustamine toimub vastavalt kliendi soovile. Üüriteenust pakkuv äriühing üürnikule maksustamise osas ettekirjutusi ei tee.

Autor uuris, milliseid vabatahtliku maksustamise võimalusi ettevõtted kasutavad (Lisa 7). 48% vastajatest oli kasutanud üüritulu vabatahtlikku maksustamist. Vähem oli rakendatud kinnisasja müügi siseriiklikku pöördmaksustamist (30% vastustest). Vabatahtliku maksustamise võimalusi polnud kunagi rakendanud 22% uuringus osalenud ettevõtetest. Autor märgib, et vabatahtliku maksustamise võimalusi pole kasutanud need äriühingud, mis pole samal ajal ka segakäibe tekkimist vältinud. Üheks põhjuseks on fakt, et ettevõttes esineb ainult maksustatavat käivet. Teisalt võib öelda, et üheksa ettevõtte puhul oli tegemist ilmselt teadlikkuse puudumisega, sest neil esines mitut liiki käivet ning samal ajal polnud sisendkäibemaksu arvestamise meetod süsteemselt valitud.

Viimasena küsis autor tagasisidet maksuameti teavitamise kohta (Lisa 7). 63% küsitletutest märkis, et on maksuhaldurile vastavasisuliselt teavitusi saatnud. Vabatahtlikust maksustamisest pole teavitanud 29% kinnisvaraettevõtetest. Vastajate hulgas oli muuhulgas neli ettevõtet, mis kasutavad vabatahtliku maksustamise võimalusi, kuid maksuhaldurit pole teavitanud. Tegemist on olulise eksimusega, mis võib kaasa tuua olukorra, kus klient ei saa arvelt sisendkäibemaksu maha arvata. 8% uuringus osalenutest ei olnud infot, kas maksuametiga on sellel teemal suheldud või mitte.

## **2.5 Maksueksperdi hinnang**

Majandustõus on maksueksperdile juurde toonud kinnisasju puudutavate tehingute nõustamist. Ekspert märgib, et küsimusi oli palju ka eelmise majandusbuumi tipus (aastatel 2006–2007) ning viimase kahe aasta jooksul on samuti maksumaksjatel rohkem küsimusi tekkinud (kas ja kuidas peaks tehingute puhul rakenduma käibemaks).

K. Lindi hinnangul on maksumaksjate teadlikkus kinnisasjatehingute käibe maksustamisest aja jooksul paranenud. Üheks põhjusena tuuakse välja, et KMS on juba kehtinud alates 2004. aastast. Lind mainib, et Eesti ettevõtted on üldiselt kursis, et kinnisasjaga seotud teenuste pakkumine piiriülelsetel võib tuua kaasa kohustuse end liikmesriigis maksukohustuslaseks registreerida. Maksuekspert märgib, et aja jooksul on ettevõtetal just Soomes ja Rootsis tegutsemine andnud selles vallas kogemuse, vahel ka valusa. Tema hinnangul on seadus kinnisasjaga seotud piiriüleste tehingute osas üsna arusaadav. Võrdluseks tuuakse teenuste maksustamise reeglid, mis on KMSis sõnastatud väga raskesti mõistetava süstemaatikaga (KMS § 10).

Aktuaalsete probleemidena kinnisvaravaldkonnas nimetab Lind piiripealseid juhtumeid. Peale KMSi jõustumist esines vaidlusi ka üleminekusätete üle. Vandeadvokaat märgib, et Eesti KMSi üheks probleemiks on leaaldefiniitsioonide asendamine raamatupidamise standarditega (nt põhivara mõiste, parenduskulud läbi raamatupidamisliku kajastuse). Esiteks seetõttu, et raamatupidamise standardid on erinevad ning üsna paindlikud. Samuti pole raamatupidamise standardite puhul tegemist formaaljuriidiliste õigusaktidega (seda on kohtupraktikas sõnaselgelt öeldud RTJ-de kohta).

Maksueksperdi hinnangul tekitab kõige enam vaidlusi eluruumi soetamise sisendkäibemaksu mahaarvamine. Enamasti kahtlustab maksuhaldur, et eluruumi ei hakata täies ulatuses kasutama ettevõtluses ja maksustatava käibe tarbeks. Ühe vaidlusena tuuakse välja juhtum, kus maksuhaldur kahtlustab, et soetatud kinnisasi pole kinnisvarainvesteering. Praktikas sõltub vaidluste lahendamine konkreetse juhtumi asjaoludest ja sellest, kuidas suudab maksumaksja tõendada enda kavatsust usutaval viisil.

1. oktoobril 2018 jõustusid KMSis olulised muudatused. Lind arvab, et ehitusmaa mõiste lisamine KMSi pole veel maksumaksjate teadvusesse jõudnud, sest tegemist on alles värskel muudatusega. Vandeadvokaat hindab, et KMSi jõustumisel kehtestatud üleminekusätet, mis lubas maksuvabalt müüa enne 1. maid 2004 soetatud maad või kinnisasju (ehitust alustatud enne 1. maid 2004), ei oleks pidanud kehtetuks tunnistama. Maksuekspert märgib, et muudatus rikub õiguspärase ootuse põhimõtet- seadus ei ole nagu toiduaine „parim enne möödunud“. Lind teeb ettepaneku, et Eesti võiks teiste mõistlike riikide eeskujul siduda kinnisasjade kasutamise (rendi või üüri) maksustamise sellega, kas teenuse saaja on käibemaksukohustuslane või mitte.

Magistritöö autor uuris eksperdi suhtumist maksusoodustusse nagu mitmed liikmesriigid on eluruumi puhul kehtestanud. K. Lind on erandite kehtestamise osas skeptiline. Ta põhjendab, et see võib kaasa tuua konkurentsimoonusi. Väiksemgi viga erandite lubamises tekitab olukorra, kus maksuobjekt muutub algselt planeeritust laiemaks ning keegi oskab seda kohe ära kasutada. Vandeadvokaadi hinnangul on vananenud idee, et eluruumide üürile andmine peab olema alati maksuvaba. Ta märgib, et tegemist on sotsiaalse iseloomuga maksuvabastusega, mis võib anda soovitud tulemuse „vanas“ Euroopa riigis. Seal on üüriturul palju kortereid, mis on ehitatud 20–60 aastat tagasi.

## 2.6 Näide sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodite kasutamisest

### Algandmed

Käibemaksukohustuslasest ettevõtte tegeleb kinnisasjade üürile andmise ja müügiga. Ühingus esineb nii maksustatavat kui ka maksuvaba käivet. Müügiototel uusi ja kasutatud kinnisasju kajastatakse varudena. Lisaks tegeleb ettevõtte büroohoonete üürile andmisega. Enamus üürikäibest on vabatahtlikult maksustatud, kuid esineb ka maksuvaba üüritulu. Üüritulu teenivaid ärihooneid kajastatakse kinnisvarainvesteeringutena (KI). Näite algandmed on toodud tabelis 5. Tabelis on summad antud ilma käibemaksuta. Autor kajastab tabeli 5 viimasel real ainult perioodikuludena kajastatavaid ostuarveid. Varaobjektide raamatupidamislikku väärtust suurendavad kulud jäetakse kõrvale, sest nende sisendkäibemaksu korrigeerimine toimub osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestuse korra alusel.

Tabel 5. Müügitulu ja ostuarvete jaotus kinnisvaraettevõttes (ei sisalda käibemaksu)

Algandmete liik	1. aasta	2. aasta	3. aasta
Varude 20%-line müügitulu eurodes	1 500 000	1 200 000	900 000
Varude maksuvaba müügitulu eurodes	140 000	130 000	45 000
KI 20%-line müügitulu (üür) eurodes	1 058 000	1 100 000	850 000
KI maksuvaba müügitulu (üür) eurodes	100 000	60 000	50 000
Müügitulu kokku eurodes	2 798 000	2 490 000	1 845 000
Maksustatava käibe proportsioon %	91%	92%	95%
Kuluarved raamatupidamises eurodes	1 900 000	1 700 000	1 000 000

Allikas: autori koostatud

### Näide 1. Otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetod

Otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodi rakendamise puhul tuleb koostada ostuarvete jaotus vastavalt sellele, millist liiki käibe tarbeks on kulu tehtud.

Käibemaksukohustuslaste poolt esitatud kuluarvete käibemaksuta summad toodi tabelis 5. Tabelis 6 on kirjeldatud nimetatud kulude jagunemine vastavalt näidisettevõtte käibeliikidele.

Tabel 6. Kulude jaotus lähtudes teenitud käibe liigist (eurodes, ei sisalda käibemaksu)

Ostuarvete eristamine	1. aasta	2. aasta	3. aasta
20% käibe tarbeks	1 844 000	1 650 000	825 000
Maksuvaba käibe tarbeks	50 000	40 000	150 000
Nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks	6 000	10 000	25 000
Kuluarved kokku	1 900 000	1 700 000	1 000 000

Allikas: autori koostatud

Autori arvutuste tulemused on esitatud tabelis 7. Mahaarvatav sisendkäibemaks otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodi kasutamisel on kolme aasta jooksul 871 482 eurot.

Tabel 7. Mahaarvatav sisendkäibemaks otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodi korral (eurodes)

Mahaarvatav sisendkäibemaks	1. aasta	2. aasta	3. aasta
20% käibe tarbeks	368 800	330 000	165 000
Maksuvaba käibe tarbeks	0	0	0
Nii maksustatava kui maksuvaba käibe tarbeks	1 092	1 840	4 750
Mahaarvatav sisendkäibemaks kokku	369 892	331 840	169 750

Allikas: autori arvutused

## Näide 2. Proportsionaalne meetod

Proportsionaalse meetodi puhul käivete eristamist ei toimu. Seetõttu leitakse mahaarvamisele kuuluv sisendkäibemaks võrreldes eelneva meetodiga lihtsamalt. Ostuarvetel näidatud käibemaks korrutatakse läbi käibe proportsiooniga, mis oli toodud tabelis 5. Proportsionaalse meetodi kasutamise tulemused on näidatud tabelis 8.

Tabel 8. Mahaarvatav sisendkäibemaks proportsionaalse meetodi korral (eurodes)

	1. aasta	2. aasta	3. aasta
Mahaarvatav sisendkäibemaks	345 800	312 800	190 000

Allikas: autori arvutused

Kahte meetodit võrreldes on näha, et antud näite puhul on otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetod ettevõttele soodsam rakendada. Kolme aasta jooksul võimaldab segameetod võrreldes proportsionaalse meetodiga maksudelt kokku hoida 22 882 eurot. Samal ajal tuleb märkida, et maksuvaba käibe tarbeks tehtavate kulude suurenemisel ja maksustatava käibe osakaalu suurenemisel annab proportsionaalne meetod ettevõttele kasulikuma tulemuse. See rõhutab fakti, et

segakäibega ettevõttel on oluline tähelepanu pöörata valitud sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodi õigsusele. Kuna Eesti seadusandja lubab maksumaksjal meetodit ise valida, siis on antud juhul tegemist legaalse maksude kokkuhoiu võimalusega. Samuti pole KMS meetodi vahetamise sagedust ette andnud.

## 2.7 Järeldused ja ettepanekud

EL on liikmesriikidele kinnisasjade käibe maksustamise osas kehtestanud üldised reeglid, kuid liikmesriik võib mõisteid ise sisustada ja soodsamaid erandeid lubada. ELi riikide kinnisasja maksustamist uurides selgus, et mõned riigid võimaldavad maksumaksjatele kodu soetamisel ja renoveerimisel soodustusi. Üheks näiteks on alandatud käibemaksumäär uue elamispinna soetusel. Eesti pole kinnisasja käibemaksumäärade alandamise valdkonnas kunagi silma paistnud, sest käibemaksu ajalugu vaadates on alati kehtinud standardmäär. Positiivse küljena toob autor välja, et Eestis on kinnisasja käibe maksustamine reguleeritud väheste eranditega. Võrreldes teiste magistritöös tutvustatud liikmesriikidega, on Eesti seadus küllaltki selge ja direktiivi üldistest põhimõtetest lähtuv. Põhimõtteliselt on Eestis kõiki kinnisasjaga seotud käibe liike võimalik maksustada (välja arvatud eluruum). Seetõttu saab käibemaksukohustuslane suurendada maksustatava käibe osakaalu ja minimeerida enda kanda jäävat maksukulu. Erandite vähesus väldib käibemaksu kumuleerumist, vähendab konkurentsimoonutusi, muudab seaduse lugemise ja tõlgendamise lihtsamaks ning väldib kohtuvaidlusi.

Maksueksperdi hinnangul peaks Eesti lõpetama KMSi sidumise raamatupidamise standarditega. Magistritöö autor on selle ideega nõus. Kehtiv KMS sisaldab põhivara ja parenduskulude mõisteid, kuid täpsusta neid. See tekitab piiripealseid olukordi ning mõistete sisustamine on hetkel paljuski tõlgendamise küsimus. Samuti näitas Eesti kinnisvaraettevõtete uuring, et 29% ettevõtetest on maksude kokkuhoiu eesmärgil muutnud varaobjektide raamatupidamislikku kajastust. Autori hinnangul saavad ettevõtted, mida ei auditeerita, tõenäolisemalt andmetega manipuleerida. Seega on tegemist probleemiga, millele peaks tähelepanu pöörama ning muudatusi kaaluma. Autor teeb seadusandjale ettepaneku täpsustada põhivara ja parenduskulude mõiste KMSis.

KMS annab sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodite rakendamiseks üldised juhised. Täpne metoodika tuleb igal ettevõttel ise luua. Ettevõttele on see soodne, sest tõlgendamisruumi jätkub ka selles valdkonnas (sarnaselt raamatupidamisstandardite kohta välja toodud probleemile). Äriühingutel on võimalus kirjeldada otse- ja proportsionaalse arvestuse korral varaobjektide jaotus

tulevikus tekkivate käibeliikide lõikes selliselt nagu neil kasulikum on. Näiteks: Kuidas käituda nende varaobjektidega seotud perioodikulude sisendkäibemaksuga, mille puhul pole tulevikus tekkiv käibe liik teada (nt võimalik pöördmaksustada, aga ostja pole teada)? Autori arvates tuleb seadusandjal osalise mahaarvamise metoodikat täpsustada.

Eesti kinnisvaraettevõtete käibemaksualane uuring selgitas välja, et kuigi ettevõtete esindajad hindavad oma maksualaseid teadmisi heaks, siis praktikas esineb siiski eksimusi. Seda näitasid ankeetküsitluse vastused ja kommentaarid, mis olid mitmete vastajate puhul käibemaksuseadusega vastuolus. Magistritöö autor märgib, et vead ei pruugi olla maksuhalduri petmiseks, vaid pigem puudulike maksualaste teadmiste tulemus. Maksuekspert hindas, et Eesti kinnisvaraettevõtete käibemaksualane teadlikkus on aja jooksul paranenud. Alates 2004. aastast kehtiva KMSi kohta on ettevõtetel tekkinud kogemus, mis on vahel omandatud läbi valusa õppetunni. Autor pakub välja, et ettevõtte juhid peaksid võimaldama finantsvaldkonna töötajatele maksualaseid koolitusi ning motiveerima neid rohkem seadustega kursis olema. See toob ettevõttele rahalist kokkuhoidu ning hoiab ära vaidlused maksuhalduriga. Ettevõtete juhid võiksid senisest enam teadvustada, et kinnisasjade ostu, müügi ja üürile andmisega tegeleva ettevõtte maksuarvestuse vead on sageli märkimisväärsetes summates.

Ankeetküsitlusest selgus, et kinnisvaraettevõtetel esineb kõige rohkem uue kinnisasja müügikäivet, kuid enamikul oli samaaegselt mitme valdkonna käivet. 66% uuringus osalenud ettevõtetest esines samaaegselt nii maksustatavat kui maksuvaba käivet. Selgitati välja, et segakäibega Eesti kinnisvaraettevõtetes on sisendkäibemaksu arvestamisel kõige laiemalt kasutusel sisendkäibemaksu otsearvestuse ja proportsionaalse mahaarvamise segameetod. Siit järeldub, et Eesti kinnisvaraettevõtted on valinud kõige täpsema ja enamasti äriühingu jaoks soodsaima sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodi. Autori üllatuseks selgus, et üsna palju kasutatakse ka täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamist. Autori ettepanek käibemaksukohustuslasest kinnisvaraettevõtetele on võimalikult paljude objektide müügitulu maksustamine kasutades erinevaid vabatahtliku maksustamise võimalusi ning ära ei tohi unustada korrektsete teavituste tegemist maksuhaldurile. Tuginedes enda kogemusele ja alapeatükis 2.6 toodud näitele, soovib autor kinnisvaraettevõttel, millel esineb maksustatavat kui maksuvaba käivet, kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamisel otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodit. Nimetatud meetod toob ettevõttele tõenäoliselt maksukulu kokkuhoidu. Samal ajal tuleb jälgida, et kui ettevõttel on plaanis kalendriaastal teha võrreldes eelneva perioodiga suuremaid

kulutusi peamiselt maksuvaba käibe tarbeks, siis võib proportsionaalne mahaarvamise meetod kasulikum olla.

Uuringust selgus, et 41% kinnisvaravaldkonna ettevõtetest valib sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodi arvutuslikult erinevaid võimalusi läbi proovides. Meetodi valik on üllatavalt suure osakaaluga juhuslik või umbmäärase hinnangu tulemus. Autor märgib, et valikut ei tohi jätta juhuslikuks. Sellise vastuse andnud ettevõtted peaksid esimesel võimalusel meetodi sobivust hindama sarnaselt autori toodud näitele alapeatükis 2.6 ning vajadusel meetodit vahetama.

Ankeetküsitlus näitas, et sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodit hinnatakse üldjuhul kord aastas, mis on autori hinnangul piisav ja korrektne. Küllaltki palju leidis ka ettevõtteid, mis valitud meetodi sobivust üldse ei hinnanud. Autori sõnul tuleks aeg-ajalt hinnang kindlasti anda, sest järjekordselt tuleb rõhutada võimalikku maksukulu kokkuhoidu ettevõtte jaoks. Magistritöö autor teeb ettepaneku, et ettevõtted peaksid kirjeldama ettevõttes kasutatava käibemaksu mahaarvamise meetodika. Dokumendis peavad olema kirjas kasutatavad meetodid varaobjektide lõikes (nt varu A– otsearvestus, varu B– proportsionaalne arvestus jne). Lisaks tuleb majandustarkvaras luua süsteem, kus kulu liigitamine käibeliigile toimub ostuarve sisestamise hetkel. Selleks võib kasutada erinevaid käibemaksukoode või -objekte, mille alusel kantakse sisendkäibemaks õigele kontole. Meetodikas peab olema kirjas, kui tihti valitud sisendkäibemaksu arvestamise meetodit hinnatakse ja milliseid arvutusi selle hindamise eesmärgil tehakse. Kogu meetodika tuleb vormistada ettevõttesisese dokumendina ja lisada raamatupidamise sise-eeskirjale.



## KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli selgitada välja kinnisasjatehingute käibe maksustamise põhimõtted, Eesti kinnisvaraettevõtetes kasutusel olev praktika ja esinevad probleemid ning näidata erinevate sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodite kasutamise võimalusi segakäibega kinnisvaraettevõttes. Magistritöö uurimisobjekt oli kinnisasjatehingute käibemaks.

Töö raames uuriti kinnisasja käibe maksustamise ajalugu Euroopa Liidus ja Eestis. Autor selgitas põhjalikult kinnisasja käibe maksustamise ja sisendkäibemaksu osalise mahaarvamisega seotud põhimõtteid ja probleeme lähtudes ELi direktiivist ja KMSist. Magistritöös anti ülevaade direktiivi tõlgendustest teiste liikmesriikide käibemaksuregulatsioonis ning Eestit võrreldi lähiriikidega.

Autor kirjeldas kinnisvaraturu olukorda Eestis ning viis läbi käibemaksualase uuringu. Uuringu tulemusel selgus, et enamikul kinnisvaraettevõtetest esineb samaaegselt mitut liiki käivet ning kõige rohkem esineb uue kinnisasja müügiga seotud käivet. Enim hangitakse kinnisasju puudutavat käibemaksualast informatsiooni internetiportaalidest. Peaaegu pooled vastanutest olid kursis maksukulu vähendamise võimalustega läbi kinnisasjade raamatupidamisliku kajastuse. Enamusel uuringus osalenutest pole maksuamet viimase kolme aasta jooksul kinnisasjadega seotud käibemaksuarvestust kontrollinud. Kõige levinumaks sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodiks Eesti kinnisvaraettevõtetes on otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetod. Enamus ettevõtetest on valinud meetodi arvutuslikult erinevaid võimalusi läbi proovides, kuid 37% vastajatest ei pööra erilist tähelepanu meetodi sobivuse hindamisele. Üle poole ettevõtete esindajatest väitis, et valitud sisendkäibemaksu arvestamise meetod on neile toonud rahalist kokkuhoidu. Peamiselt hinnatakse valitud meetodi sobivust üks kord aasta jooksul. 44% vastajatest on sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodit kolme aasta jooksul vahetanud. Uuringust selgus, et enamik kinnisvaraettevõtteid väldib segakäibe tekkimist rakendades kõigi mitteleurumide üüritulo maksustamist ning vähem kasutatakse kinnisasja müügi siseriiklikku pöördmaksustamist. Eesti kinnisvaraettevõtete käibemaksualase uuringu tulemusi kokku võttes märgib autor, et üldiselt on ettevõtted kinnisasja käibemaksu puudutavate regulatsioonidega kursis, kuid käibemaksuseadus annab valikuid, mida paljud ettevõtted saaksid enda jaoks senisest efektiivsemalt rakendada.

Uuringu tulemustele viidates saab üsna kindlalt järeldada, et teadlikkus on rahalise kokkuhoiu eelduseks.

Autori küsimustele kinnisasja käibe maksustamise kohta vastas maksuekspert ja vandeadvokaat Kaspar Lind. Ta hindas, et maksumaksjate teadlikkus kinnisasjatehingute käibe maksustamisest on aja jooksul paranenud. Ühe põhjusena mainiti, et KMS on kehtinud juba 2004. aastast. Vahel on ettevõtjate teadlikkus kasvanud ka läbi valusa kogemuse maksuhalduriga. Maksueksperdi praktikas esineb kõige enam vaidlusi seoses eluruumi soetamise sisendkäibemaksu mahaarvamisega.

Lind nimetas KMSi kinnisasju puudutavate sätete ühe probleemina legaldefiniitsioonide asendamise raamatupidamise standarditega. Vandeadvokaadi hinnangul on vananenud ka idee, et eluruumide üür peab olema alati maksuvaba käive. Ta tegi ettepaneku, et Eesti võiks teiste riikide eeskujul siduda kinnisasjade kasutamise (üüri või rendi) maksustamise teenuse saajaga (käibemaksukohustuslane või mitte).

Magistritöö viimases osas koostas autor näite sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise meetodite rakendamise kohta. Arvutuslikult selgus, et segakäibega ettevõtte puhul erinevaid meetodeid rakendades annab otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetod soodsama tulemuse kui proportsionaalne meetod.

Lähtudes magistritöö tulemuste analüüsist on autoril järgmised ettepanekud:

1. Seadusandjal lõpetada KMSi sidumine raamatupidamise standarditega ning täpsustada seaduses mõisted põhivara ja parenduskulud.
2. Seadusandjal täpsustada otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodi rakendamise metoodikat.
3. Eesti kinnisvaraettevõtete esindajatel viia end senisest enam kurssi KMSi kinnisasja puudutavate sätetega.
4. Segakäibega Eesti kinnisvaraettevõtetele maksustada võimalikult palju käivet kasutades vabatahtliku maksustamise võimalusi.
5. Segakäibega Eesti kinnisvaraettevõtetele kasutada üldjuhul sisendkäibemaksu mahaarvamisel otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetodit.
6. Segakäibega Eesti kinnisvaraettevõtete esindajatel hinnata valitud sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodit perioodiliselt ning kehtestada raamatupidamise sise-eeskirja lisana dokument, kus on lahti kirjutatud sisendkäibemaksu mahaarvamise metoodika täpne kirjeldus.

Magistritöö raames toodi välja, et Itaalia, Hispaania, Luksemburg ja Suurbritannia on kehtestanud alandatud maksumäärad seoses eluruumi soetamisega. Eesti seadusandja pole seda võimaldanud. Autori hinnangul tuleks edasi uurida, kas riigi tasandil on teemale siiani tähelepanu pööratud ning kas seda võiks kaaluda.

Magistritöö tõi välja, et Soome ja Läti ehitussektoris on kasutusel siseriiklik pöördmaksustamine. Autori hinnangul tuleks edasi uurida ja analüüsida, millistes valdkondades esineb Eestis maksupettuseid ning kas probleeme saaks lahendada siseriikliku pöördmaksustamise laiendamisega.

## **SUMMARY**

### **TAXATION OF IMMOVABLE PROPERTY AND PARTIAL DEDUCTION OF INPUT VAT BASED ON ESTONIAN REAL ESTATE COMPANIES**

Triinu Prööm

The topic of this master's thesis is to take a deeper look into the value-added tax (VAT) of the immovable property. Topic was chosen, because to the knowledge of the author the application of value-added taxation and partial deduction of the input value-added tax has not been researched before in Estonian real estate companies. The topic is important in current market situation due to the fact that more and more Estonian companies have transactions tied to immovable assets, either as main or secondary business. By applying the Value-Added Tax Act in its full extent the companies making transactions involving immovable property have a chance of reducing the amount of mistakes and tax cost.

The author wants to highlight that the literature touching the topic about transactions of immovable property is not available in Estonian. Most of the guidebooks only have a few pages dedicated to the usage of VAT.

Companies which have transactions regarding immovable property will be able to use this thesis as a guidebook. Within its contents there are definitions to taxations of immovable property acts and referrals to the relevant acts. It includes examples of practical uses in companies and recommendations on how to properly handle the VAT taxation of immovable property.

The main goal of this thesis is to figure out the main principles related to taxation of immovable property. The author analyses the common practices used by Estonian real estate companies and the problems using different methods for combining direct calculation and proportional deduction in companies who deal with taxable supply and supply exempt of tax.

The topics and questions which are under analysis in this thesis work are as following:

1. Give an overview of the history of taxation of immovable property and introductions to the current acts that are applicable within Estonia and European Union (EU) member states.
2. Define the currently applicable taxation rates and principles of different EU member states.
3. Carry out a survey among the companies dealing in real estate business to get an overview of the level of knowledge regarding VAT Act and its practical uses in Estonia.
4. Based on taxation expert, highlight which kind of real situation problems related to taxation act involving immovable property are problematic and need attention to start a discussion regarding to change the VAT Act.
5. Evaluate the knowledge and the application of the chosen methods within the companies which participated in the survey.
6. Analyse which method of a partial deduction of input VAT is most beneficial for the companies and which method should be applied in order to reduce taxation cost.

The methods to analyse the topic of VAT regarding immovable property are: researching of the literature involving VAT of immovable property, survey sent to real estate companies, interview with an expert and an experiment based on an example company. Statistical databases, professional literature, articles and acts applicable in EU and Estonia regarding VAT of immovable property were used to write this thesis work.

Author gives an overview of the current situation in Estonia and carried out a survey regarding VAT of immovable property. From the results of the survey it can be deducted that majority of the companies are facing multiple different kinds of supply. Most of the transaction made are related to new immovable assets. Main source of information related to taxation is learned through the various sources of the internet. Almost half of the companies who filled in the survey were aware of the possibilities to reduce taxations costs through accounting applications. The Estonian Tax and Customs Board had not checked the applications of tax reductions related to transactions of immovable property within the past three years. The most used method to partial deduction of input VAT within the companies was the method of combining direct calculation and proportional deduction. While most of the companies have chosen their method through calculations, 37% of the responders did not pay any attention to choosing the method. Half of the companies answered that the chosen method did not affect their income. The suitable method is evaluated once per year, while 44% of the responders had switched their method within the past three years. Survey shows that most of the companies avoid different kinds of supply by applying taxation to non-residential properties. The reverse charge taxation of the rent income is used seldom. Survey shows that the

Estonian real estate companies are well aware of the current regulations regarding VAT, but the VAT Act leaves a lot of multiple choices which the companies could use more effectively.

Author's questions regarding VAT of immovable property were answered by taxation expert and attorney Kaspar Lind. He stated that tax payer's awareness regarding taxation of immovable property has improved in time. One of the reasons for this was stated by Lind was that the VAT Act has already been applicable since 2004. The companies have had a lot of negative practical experiences with the Estonian Tax and Customs Board, which has benefited into the awareness. In the everyday situation of Lind, most of the conflicts are regarding the deduction of input VAT of obtaining residential property.

In the last chapter of the thesis, the author has created an example of a partial deduction of VAT and its usages. Through calculations it can be stated that by using a method of combining direct calculation and proportional deduction over proportional deduction the companies having different kinds of supply would benefit more.

Based on the master thesis analysis, the author has the following proposals:

1. Government should stop having the VAT Act tied to the accounting standards and define the terms of 'tangible assets' and 'investments' in the VAT Act.
2. Government to better define the direct calculation and proportional calculation methods and its usages.
3. Estonian real estate companies to have a deeper knowledge of the VAT Act.
4. Estonian companies who deal with different kinds of supply to use as much of voluntary taxation methods as possible.
5. Estonian companies who deal with different kinds of supply to use the mixed method of direct calculation and proportional calculation.
6. Estonian companies who deal with different kinds of supply should evaluate the chosen method for input VAT deduction and have the accounting department update their process. A document shall be provided which defines the calculation method for deduction of input VAT in detail.

## KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Carreno, F. (2018). Cross-border planning for real estate: Spain.– *Trusts & Trustees*, 2018, Vol. 24(1), 34–39.
- Crossen, S. (2011). A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union.– *Fiscal Studies*, vol 32, no. 4, 455–481.
- Colliers International. (2017). *Real Estate Market Overview: Annual Review*.  
Kättesaadav:  
[http://www.liaa.gov.lv/files/liaa/attachments/1\\_colliers\\_baltics\\_real\\_estate\\_market\\_overview\\_2017.pdf](http://www.liaa.gov.lv/files/liaa/attachments/1_colliers_baltics_real_estate_market_overview_2017.pdf), 1. oktoober 2018
- Council Directive (EC) No 2006/112 of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347, 11.12.2006, 1–118.
- Council Directive (EEC) No 2008/8 of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, OJ L 44, 20.2.2008, 11–22.
- Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 77, 23.3.2011, 1–22.
- Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013 of 7 October 2013 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the place of supply of services, OJ L 284, 26.10.2013, 1–9.
- Directorate General for Taxation and Customs Union of the European Commission, (2015). *Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017*. Kättesaadav:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/explanatory\\_notes\\_new\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_en.pdf), 15. august 2018
- Eesti Majanduse Tegevusalade Klassifikaatorid. (2008). Kättesaadav:  
[http://www.rik.ee/sites/www.rik.ee/files/elfinder/article\\_files/EMTAK%202008%20EST%20-%20selgitavate%20märkustega.pdf](http://www.rik.ee/sites/www.rik.ee/files/elfinder/article_files/EMTAK%202008%20EST%20-%20selgitavate%20märkustega.pdf), 22. oktoober 2018
- Eesti Statistikaamet. (2017). KVM002: Kinnisvaraettevõtete tulud, kulud ja kasum tegevusala (EMTAK) ja tööga hõivatud isikute arvu järgi . – [E-andmebaas ]  
<http://andmebaas.stat.ee/Index.aspx?lang=et&DataSetCode=ER051> (19. september 2018).

- Eesti Statistikaamet. (2018). ER051: Majanduslikult aktiivsed ettevõtted tegevusala (EMTAK 2008) ja maakonna järgi. – [E-andmebaas ]  
<http://andmebaas.stat.ee/Index.aspx?lang=et&DataSetCode=ER051> (19. september 2018).
- Eesti Vabariigi käibemaksuseadus. RT 1991, 36, 447.
- Ehitusseadustik. RT I, 05.03.2015, 1.
- Elling, T. (2015) *Milline teenus on kinnisasjaga seotud?* Kättesaadav:  
<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2015/06/18/milline-teenus-on-kinnisasjaga-seotud>,  
 7. september 2018
- Elling, T. (2016) *Eluruumi renti saab ikkagi teatud tingimustel käibemaksuga maksustada.*  
 Kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1845>,  
 7. september 2018
- Elling, T. (2018) *Mida tähendab käibemaksuseaduses ehitusmaa?* Kättesaadav:  
[http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/04/20/mida-tahendab-kaibemaksuseaduses-ehitusmaa#\\_ftnref1](http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/04/20/mida-tahendab-kaibemaksuseaduses-ehitusmaa#_ftnref1) , 20. august 2018
- European Commission (2015) *Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017* Kättesaadav:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/explanatory\\_notes\\_new\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_en.pdf), 28. august 2018
- European Commission (2018) *VAT rates applied in the Member States of the European Union*  
 Kättesaadav:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf), 24. august 2018
- Finnish Tax Administration. (2018). *How to adjust and file VAT on real property.* Kättesaadav:  
<https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/about-corporate-taxes/vat/real-property/>, 1.oktoober 2018
- First Council Directive (EEC) No 67/227 of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, 14.4.1967, 1301–1303.
- Grásgruber, M., Otavová, M., Semerád P. (2013). Impacts of the application of the reverse charge mechanism of the value added tax.– *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 01 January 2013, Vol.61(7), 2133–2141.
- Immovable Property under VAT: A Comparative Global Analysis. (2011). Edited by R.-F van Brederode. The Netherlands: Kluwer Law International.
- Isai, V., Radu R. I. (2013). Features of VAT Accounting and Fiscality– History, Practices and Prospects.– *Annals of Dunarea de Jos University. Fascicle I : Economics and Applied Informatics*, 01 December 2013, Issue 3, 17–22.



- Jakob, T. (2004). Kinnisasja maksustamine käibemaksuga pärast 1. maid 2004. – *Eesti Päevaleht*, 17. veebruar 2004 Kättesaadav: <http://epl.delfi.ee/news/melu/kinnisasja-maksustamine-kaibemaksuga-parast-1-maid-2004?id=50976803>
- Kohtuotsus 17.01.2013, Woningstichting Maasdriel versus Staatssecretaris van Financiën, C-543/1, EU:C:2013:20.
- KTI Finland. (2018). *The Finnish Property Market*. Kättesaadav :[https://kti.fi/wp-content/uploads/The-Finnish-Property-Market-2018\\_web.pdf](https://kti.fi/wp-content/uploads/The-Finnish-Property-Market-2018_web.pdf), 1. oktoober 2018
- Kägi, K., Võimre, U. (2007). *Käibemaks*. I tr. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.
- Käibemaksu ja tulumaksuseaduse muutmise seadus. RT I 2008, 58, 324.
- Käibemaksuseadus. RT I 1993, 60, 847.
- Käibemaksuseadus. RT I 2001, 64, 368.
- Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554.
- Käibemaksuseadus. RT I, 24.04.2018, 4.
- Käibemaksuseadus. RT I, 24.04.2018, 5.
- Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus. RT I 2005, 68, 528.
- Käibemaksuseaduse muutmise seadus. RT I, 10.12.2010, 3.
- Käibemaksuseaduse muutmise seadus. RT I, 24.04.2018, 2.
- Lehis, L., Lind, K. (2003). *Käibemaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne*. 1. tr. Tartu: Casus OÜ.
- Lehis, L. (2017). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. I tr. Tartu: Casus Tax Services OÜ.
- Ling, D. C., Archer, W.R. (2010). *Real Estate Principles. A Value Approach*. Second edition. Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Maa-amet. (2018). Kinnisvara hinnastatistika päringud ja tehingute andmebaas. – [E- andmebaas ] <http://www.maaamet.ee/kinnisvara/htraru/Start.aspx> (19. september 2018).
- Maksuseadused koos rakendusaktidega: õigusaktide kogumik seisuga 1. veebruar 2012 Lasse Lehise kommentaaridega. (2012). / Toim. M. Huberg, M. Uusorg, G. Kuusik. Tartu: Maksumaksjate Liidu Kirjastus OÜ.
- Matsalu, E. (2017). Iga neljas uus korter üürile.– *Äripäev*, 22. veebruar 2017 Kättesaadav: <https://www.aripaev.ee/uudised/2017/02/22/iga-neljas-uus-korter-uurile>

- Nerudova, D., David, P. (2008). Empirical Study of Specific Value Added Tax Problems in Selected European Union Member States.– *European Financial and Accounting Journal*, vol. 3, no. 4, 70–91.
- Osaliselt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvutuse käibedeklaratsioonis kajastamise kord ja soetatud põhivara ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeerimise kord. RT I, 24.11.2017, 11.
- Papotti, R.-A. (2018). Cross-border planning for real estate: Italy.– *Trusts & Trustees*, 2018, Vol. 24(1), 57–65.
- Pulk, S. (2001). *Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus*. I tr. Pärnu: AS Trükk.
- Rahandusministeerium (2017) *Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega*, Kättesaadav: <https://goo.gl/gMjM8s>, 3. september 2018
- Rahandusministeerium (2017) *Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde* Kättesaadav: <http://eelvoud.valitsus.ee/main#S71BhvL9>, 22.august 2018.
- RKHKo 3-3-1-47-15, 02.03.2016.
- RKHKo 3-15-2961, 18.12.2017.
- Second Council Directive (EEC) No 67/228 of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ JOP\_1967\_071\_1303\_005, 14.04.1967, 16–23.
- Silva, A. (2014). VAT Registration in Europe: A Review.– *Publishing Research Quarterly*, 2014, Vol.30(1), 152–165.
- Sixth Council Directive (EEC) No 77/388 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, OJ L 145, 13.6.1977, 1–40.
- Terra, B. J. M., Wattel P. J. (2012). *European Tax Law*. Sixth Edition. The Netherlands: Kluwer Law International.
- Tsiviilseadusliku üldosa seadus. RT I, 20.04.2017, 21.
- Vabariigi Valitsuse määrus nr 209 “Käibemaksuga maksustamise kord” RT 1990, 14, 158.
- Vabariigi Valitsus (2010) Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Kättesaadav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelvoud/eelnou/79c470f1-acb8-41c3-ba35-2f51c7f9faef>, 31. august 2018
- Äripäev AS. (2017). Äripäeva Infopank: Sihtrühmade otsing. – [E-andmebaas ] <https://infopank.ee/otsing/ettevotted> (1. oktoober 2018)

## LISAD

### Lisa 1. Kinnisasjatehingute käibemaksumäärad Euroopa Liidus

Liikmesriik	Sotsiaalse iseloomuga kinnisasjad	Parendused	Ehitusmaa	Uue kinnisasja käive	Uute hoonete ehitustööd
Belgia	6 12	6 21	maksuvaba	21	6 12 21
Bulgaaria	20	20	20	20	20
Tšehhi	15	15	21	21	21
Taani	25	25	25	25	25
Saksamaa	19	19	maksuvaba	maksuvaba	19
Eesti	20	20	20	20	20
Iirimaa	13,5	13,5	maksuvaba 13,5	13,5	13,5
Kreeka	24	24	maksuvaba 24	24	24
Hispaania	4 10	10	21	10 21	4 10
Prantsusmaa	5,5 10 20	5,5 10 20	20	20	20
Horvaatia	25	25	25	25	25
Itaalia	4 10	10	22	4 10 22	4 10
Küpros	5	5	maksuvaba	19	19
Läti	21	21	21	21	21
Leedu	21	21	21	21	21
Luksemburg	–	–	maksuvaba	maksuvaba 3	3 17
Ungari	27 5	27	27	27 5	27
Malta	maksuvaba	18	maksuvaba	maksuvaba	18
Holland	21	6 21	21	21	21
Austria	20	20	maksuvaba	maksuvaba 20	20

Lisa 1 järg

Liikmesriik	Sotsiaalse iseloomuga kinnisasjad	Parendused	Ehitusmaa	Uue kinnisasja käive	Uute hoonete ehitustööd
Poola	8	8 23	23	8 23	8 23
Portugal	maksuvaba 6	6 23	maksuvaba	maksuvaba	6 23
Rumeenia	5	19	19	19	19
Sloveenia	9,5	9,5	22	22 9,5	22 9,5
Slovakkia	20	20	20 maksuvaba	20	20
Soome	24	24	maksuvaba	maksuvaba	24
Rootsi	25 maksuvaba	25	maksuvaba	maksuvaba	25
Suurbritannia	20 5 0	20 5	maksuvaba 20	0 20	20 0

Allikas: European Commission 2018

## Lisa 2. EMTAK koodide selgitused

68 Kinnisvaraalaane tegevus

681 Enda kinnisvara ost ja müük

6810 Enda kinnisvara ost ja müük

68101 Enda kinnisvara ost ja müük

- enda kinnisvara ost ja müük:
  - korterelamud, muud elamud ja eluruumid
  - mitteeluhooned, k.a näitusehallid, kaubanduskeskused, laoruumid
  - maa (põllu- või metsamaa jne)
  - kinnisvara (maa) kruntideks jagamine ilma maa väärtuse suurendamiseta

682 Enda või renditud kinnisvara üürile andmine ja käitus

6820 Enda või renditud kinnisvara üürile andmine ja käitus

68201 Enda või renditud kinnisvara üürile andmine ja käitus

- enda või renditud kinnisvara üürile andmine ja käitus:
  - korterelamud, muud elamud ja eluruumid
  - mitteeluhooned, k.a näitusehallid, kaubanduskeskused, lao-, tootmis- ja büroohooned
  - maa (põllu- või metsamaa jne)
  - elamute või korterite üürile andmine pikemaks ajaks (nt kuude, aastate kaupa)
  - kinnisvaraprojektide (hoonestusprojektide) arendus ning kinnisvara üürile andmine või käitus
  - vagunelamuplatside käitus, parkimisplatside, lukustatud garaažide vm parkimiskohtade üürile andmine pikemaks ajaks (nt kuude, aastate kaupa)

## Lisa 3. Ankeetküsitluse küsimused 1-9

### 1. Milline on Teie seos ettevõttega? \*

*Märkige kõik sobivad.*

- Omanik
- Juhatuse liige
- Finantsjuht
- Pearaamatupidaja
- Raamatupidaja
- Muu: \_\_\_\_\_

### 2. Millistes valdkondades esineb Teie ettevõttes kinnisasjadega seotud müügikäivet? \*

*Märkige kõik sobivad.*

- Uue kinnisasja müük
- Kasutuses olnud kinnisasja müük
- Kinnisasja üürileandmine (välja arvatud eluruum)
- Eluruumi üürileandmine
- Kinnisasjaga seotud teenuste osutamine Eestis
- Kinnisasjaga seotud teenuste osutamine välisriikides
- Ettevõttes ei esine kinnisasjaga seotud käivet

### 3. Kuidas hoiate end kursis kinnisasjade käibemaksuga seotud seadusemuudatustega? \*

*Märkige kõik sobivad.*

- Erialaste portaalide lugemine (nt [raamatupidaja.ee](http://raamatupidaja.ee), [maksumaksja.ee](http://maksumaksja.ee) jms)
- Käibemaksuseaduse regulaarne lugemine
- Maksukoolitusel osalemine
- Konsultatsioon (nt audiitorilt, advokaadilt, Maksuametilt jms)
- Muu: \_\_\_\_\_

### 4. Kas kinnisvaratehingute maksustamise regulatsioon käibemaksuseaduses Teie arvates piisavalt arusaadavalt sõnastatud? \*

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda
- Muu: \_\_\_\_\_

**5. Millistel bilansiridadel kajastatakse ettevõttes kinnisasju?***Märkige kõik sobivad.*

- Varud
- Kinnisvarainvesteeringud
- Materiaalsed põhivarad
- Ettevõttele ei kuulu kinnisasju
- Muu: \_\_\_\_\_

**6. Kas ettevõtte on maksukulu vähendamise eesmärgil muutnud kinnisasjade raamatupidamislikku kajastust?***Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei
- Oleme kaalunud, kuid pole rakendanud
- Muu: \_\_\_\_\_

**7. Kas Maksuamet on viimase 3 aasta jooksul kontrollinud ettevõtte käibemaksuarvestust seoses kinnisasjadega seotud tehingute maksustamise või sisendkäibemaksu mahaarvamistega? \****Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda

**8. Kas ettevõttel on esinenud Maksuametiga vaidlusi seoses kinnisasjade käibe maksustamise või sisendkäibemaksu mahaarvamistega? \****Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda
- Muu: \_\_\_\_\_

**9. Kas ettevõttes esineb nii maksustatavat kui ka maksuvaba käivet? \****Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei

## Lisa 4. Ankeetküsitluse küsimused 10-18

**10. Millist sisendkäibemaksu arvestamise meetodit ettevõtte kasutab? \***

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetod
- Proportsionaalse arvestuse meetod
- Modifitseeritud segameetod
- Kogu sisendkäibemaksu täielik mahaarvamine
- Muu: \_\_\_\_\_

**11. Kuidas on ettevõttes kasutusel olev sisendkäibemaksu arvestamise meetod valitud? \***

*Märkige kõik sobivad.*

- Arvutuslikult erinevaid meetodeid läbi proovides
- Hinnates erinevaid meetodeid ilma arvutusi tegemata
- Juhuslik valik
- Puudub võimalus meetodit valida
- Muu: \_\_\_\_\_

**12. Kas valitud sisendkäibemaksu arvestamise meetod on võrreldes teiste meetoditega toonud ettevõttele rahalist kokkuhoidu? \***

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda

**13. Kui tihti hinnatakse valitud sisendkäibemaksu arvestamise meetodi sobivust? \***

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Ei hinnata üldse
- Vähem kui 1 kord aastas
- 1 kord aastas
- Rohkem kui 1 kord aastas

**14. Kas ettevõttes on viimase 3 aasta jooksul sisendkäibemaksu arvestamise meetodit vahetatud? \***

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda



**15. Milliseid meetodeid on ettevõttes kasutatud, et segakäibe tekkimist vältida? \***

*Märkige kõik sobivad.*

- Kõigi mitteeluruumide üüritulu maksustamine
- Erinevate juriidiliste äriühingute loomine iga käibeliigi jaoks
- Ei ole segakäibe tekkimist vältinud
- Muu: \_\_\_\_\_

**16. Milliseid kinnisasjatehingute käibe vabatahtliku maksustamise võimalusi on ettevõttes kasutatud? \***

*Märkige kõik sobivad.*

- Üüritulu vabatahtlik maksustamine
- Kinnisasja müügi siseriiklik pöördmaksustamine
- Ei ole vabatahtliku maksustamise võimalusi kasutanud

**17. Kas ettevõtte on Maksuametile teavitusi teinud seoses kinnisasjatehingute käibe vabatahtliku maksustamisega?**

*Märkige ainult üks ovaal.*

- Jah
- Ei
- Ei oska öelda

**18. Kas soovite veel midagi kommenteerida seoses kinnisasja käibe maksustamise või mahaarvamistega?**

## Lisa 5. Vastused küsimustele 1-6

Küsimuse nr	Vastusevariandid	Vastuste arv	Vastuste osatähtsus vastuste koguarvust
1.	Milline on Teie seos ettevõttega?		
	Omanik	4	9%
	Juhatuse liige	5	11%
	Finantsjuht	4	9%
	Pearaamatupidaja	7	16%
	Raamatupidaja	21	47%
	Muu: Teenust osutav raamatupidamisettevõtja	2	4%
	Muu: Töötaja	1	2%
	Muu: Omanik ja raamatupidaja	1	2%
	<i>Vastuseid kokku 45</i>		
2.	Millistes valdkondades esineb Teie ettevõttes kinnisasjadega seotud müügikäivet?		
	Uue kinnisasja müük	21	25%
	Kasutuses olnud kinnisasja müük	17	20%
	Kinnisasja üürile andmine (välja arvatud eluruum)	14	16%
	Eluruumi üürile andmine	16	19%
	Kinnisasjaga seotud teenuste osutamine Eestis	10	12%
	Kinnisasjaga seotud teenuste osutamine välisriikides	4	4%
	Ettevõttes ei esine kinnisasjaga seotud käivet	4	4%
	<i>Vastuseid kokku 85</i>		
3.	Kuidas hoiate end kursis kinnisasjade käibemaksuga seotud seadusemuudatustega?		
	Erialaste portaalide lugemine	21	29%
	Käibemaksuseaduse regulaarne lugemine	18	25%
	Maksukoolitusel osalemine	13	18%
	Konsultatsioon	17	24%
	Muu: Ettevõttesisesed koolitused	1	1%

Küsimuse nr	Vastusevariandid	Vastuste arv	Vastuste osatähtsus vastuste koguarvust
3.	Muu: Otsingumootorid	2	3%
<i>Vastuseid kokku 72</i>			
4.	Kas kinnisvaratehingute maksustamise regulatsioon käibemaksuseaduses Teie arvates piisavalt arusaadavalt sõnastatud?		
	Jah	24	59%
	Ei	9	22%
	Ei oska öelda	6	15%
	Muu: Küsin abi teistelt, ise ei tea	1	2%
	Muu: Modifitseeritud segameetod pole piisavalt lahti kirjutatud	1	2%
<i>Vastuseid kokku 41</i>			
5.	Millistel bilansiridadel kajastatakse ettevõttes kinnisasju?		
	Varud	21	33%
	Kinnisvarainvesteeringud	25	40%
	Materiaalsed põhivarad	12	19%
	Ettevõttele ei kuulu kinnisasju	5	8%
<i>Vastuseid kokku 63</i>			
6.	Kas ettevõtte on maksukulu vähendamise eesmärgil muutnud kinnisasjade raamatupidamislikku kajastust?		
	Jah	12	29%
	Ei	19	46%
	Oleme kaalunud, kuid pole rakendanud	7	17%
	Muu: Ei tea, et see võimalik oleks	1	3%
	Muu: See on maksupettus	1	3%
	Muu: Hindamisaktide kulu vähendamise eesmärgil tõstnud varudesse	1	2%
<i>Vastuseid kokku 41</i>			

Allikas: autori uuringu tulemused

## Lisa 6. Vastused küsimustele 7-15

Küsimuse nr	Vastusevariandid	Vastuste arv	Vastuste osatähtsus vastuste koguarvust
7.	Kas maksuamet on viimase 3 aasta jooksul kontrollinud ettevõtte käibemaksuarvestust seoses kinnisasjadega seotud tehingute maksustamise või sisendkäibemaksu mahaarvamistega?		
	Jah	11	27%
	Ei	23	56%
	Ei oska öelda	7	17%
	<i>Vastuseid kokku 41</i>		
8.	Kas ettevõttel on esinenud maksuametiga vaidlusi seoses kinnisasjade käibe maksustamise või sisendkäibemaksu mahaarvamistega?		
	Jah	10	24%
	Ei	25	61%
	Ei oska öelda	6	15%
	<i>Vastuseid kokku 41</i>		
9.	Kas ettevõttes esineb nii maksustatavat kui ka maksuvaba käivet?		
	Jah	27	66%
	Ei	14	34%
	<i>Vastuseid kokku 41</i>		
10.	Millist sisendkäibemaksu arvestamise meetodit ettevõtte kasutab?		
	Otsearvestuse ja proportsionaalse arvestuse segameetod	14	34%
	Proportsionaalse arvestuse meetod	11	27%
	Modifitseeritud segameetod	5	12%
	Kogu sisendkäibemaksu täielik mahaarvamine	10	24%
	Muu: Ei arva maha	1	3%
	<i>Vastuseid kokku 41</i>		
11.	Kuidas on ettevõttes kasutusel olev sisendkäibemaksu arvestamise meetod valitud?		
	Arvutuslikult erinevaid meetodeid läbi proovides	17	41%
	Hinnates erinevaid meetodeid ilma arvutusi tegemata	7	17%
	Juhuslik valik	8	20%
	Puudub võimalus meetodit valida	9	22%
	<i>Vastuseid kokku 41</i>		

Küsimuse nr	Vastusevariandid	Vastuste arv	Vastuste osatähtsus vastuste koguarvust
12.	Kas valitud sisendkäibemaksu arvestamise meetod on võrreldes teiste meetoditega toonud ettevõttele rahalist kokkuhoidu?		
	Jah	24	58%
	Ei	6	15%
	Ei oska öelda	11	27%
	<i>Vastuseid kokku 41</i>		
13.	Kui tihti hinnatakse valitud sisendkäibemaksu arvestamise meetodi sobivust?		
	Ei hinnata üldse	11	27%
	Vähem kui 1 kord aastas	6	14%
	1 kord aastas	22	54%
	Rohkem kui 1 kord aastas	2	5%
	<i>Vastuseid kokku 41</i>		
14.	Kas ettevõttes on viimase 3 aasta jooksul sisendkäibemaksu arvestamise meetodit vahetatud?		
	Jah	18	44%
	Ei	14	34%
	Ei oska öelda	9	22%
	<i>Vastuseid kokku 41</i>		
15.	Milliseid meetodeid on ettevõttes kasutatud, et segakäibe tekkimist vältida?		
	Kõigi mitteeluruumide üüritulu maksustamine	18	40%
	Erinevate juriidiliste äriühingute loomine iga käibeliigi jaoks	10	23%
	Ei ole segakäibe tekkimist vältinud	15	33%
	Muu: Eluruumide maksustamine, sest leping äriruumi nimel	1	2%
	Muu: Puudub segakäibe võimalus, sest uus kinnisvara	1	2%
	<i>Vastuseid kokku 45</i>		

Allikas: autori uuringu tulemused

## Lisa 7. Vastused küsimustele 16-18

Küsimuse nr	Vastusevariandid	Vastuste arv	Vastuste osatähtsus vastuste koguarvust
16.	Milliseid kinnisasjatehingute käibe vabatahtliku maksustamise võimalusi on ettevõttes kasutatud?		
	Üüritulu vabatahtlik maksustamine	24	48%
	Kinnisasja müügi siseriiklik pöördmaksustamine	15	30%
	Ei ole vabatahtliku maksustamise võimalusi kasutanud	11	22%
<i>Vastuseid kokku 50</i>			
17.	Kas ettevõtte on maksuametile teavitusi teinud seoses kinnisasjatehingute käibe vabatahtliku maksustamisega?		
	Jah	26	63%
	Ei	12	29%
	Ei oska öelda	3	8%
<i>Vastuseid kokku 41</i>			
18.	Kas soovite veel midagi kommenteerida seoses kinnisasja käibe maksustamise või mahaarvamistega?		
	Ei soovi		
	Arvutan igal kuul proportsiooni ümber		
<i>Vastuseid kokku 2</i>			

Allikas: autori uuringu tulemused

## **Lisa 8. Kaspar Lindi vastused küsimustele**

**Küsimustele vastas Kaspar Lind, vandeadvokaat ja Eesti Advokatuuri maksuõiguse komisjoni esimees**

Vastused saadetud e-maili teel 23.10.2018

**Kuidas hindate maksumaksjate teadlikkust kinnisasjatehingute käibe maksustamise ja sisendkäibemaksu mahaarvamise reeglite osas? Milliste probleemidega Teie poole pöördutakse ja milles ettevõtted eksivad?**

Aja jooksul on see paranenud, aga KMS sellisel kujul on kehtinud juba ka alates 01.05.2004. a. Seetõttu on ka muutunud küsimuste fookus ning pigem küsitakse juhtumite kohta, mis on piiripealsed. Peale seaduse jõustumist paari aasta jooksul olid aktuaalsed üleminekusätted (enne seaduse jõustumist soetatud maatükid jne).

**Millised teemad kinnisasjade käibe maksustamisel ja sisendkäibemaksu mahaarvamisel tekitavad kõige enam vaidlusi?**

Kas eluruumi soetamisel saab sisendkäibemaksu maha arvata või mitte. Tihti on maksuhalduril kahtlus, et tegelikult ei soovita eluruumi kasutada ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks (nt 9% maksumääraga maksustatud majutusteenus) või tegemist ei ole kinnisvarainvesteeringuga (hetkel üks selline vaidlus jõudnud Riigikohtusse).

**Mida tuleks Teie hinnangul käibemaksuseaduses kinnisasjatehingute seisukohalt muuta või täpsustada?**

Ühed olulised muudatused juba jõustusid 01.10. 2018 (Muudatuse mõiste „krunt“ asendamiseks tingis ehitusseadustiku ja planeerimisseaduse jõustumine 01.07.2015. a). Sama muudatusega kaotati rakendussäte (KMS § 46 lg 3 tunnistati kehtetuks). Tegemist on KMS-i jõustumisel kehtestatud üleminekusättega, mis lubas müüa maksuvabalt enne 01.05.2004 soetatud maad või kinnisasju, millel alustati ehitamist enne 01.05.2004. Seda ei oleks pidanud tegema. Muudatus rikub õiguspärase ootuse põhimõtet - seadus ei ole nagu toiduaine „parim enne möödunud“. Maksuobjekti laiendamine ei tohiks mõjutada KMS § 46 lg 3 normi adressaate (keegi ei pea sellega arvestama). Lisaks võiks paljude teiste mõistlike riikide eeskujul sõltuda kinnisasjade kasutamise (rendi või üüri) maksustamine eelkõige sellest, kas teenuse saaja on käibemaksukohustuslane või mitte.

**Eestis on kinnisvaraturg väga aktiivne ja hinnad kasvavad. Kas majandustõus on mõjutanud kinnisasjateemaliste vaidluste arvu? Kui jah, siis millised teemad on rohkem või vähem päevakorras?**

Vaidlusi mitte, küll aga tehingute nõustamist. Ilmselt oli küsimusi palju 2006–2007 ning samamoodi on viimase kahe aasta jooksul palju küsimusi (kas ja kuidas ühe või teise tehingu puhul peaks rakenduma käibemaks).

**Viimastel aastatel räägitakse üüriäri populaarsusest ettevõtjate seas. Kinnisvaratehingute statistikast selgub, et juriidilised isikud ostavad ligikaudu 28% korteritest ning annavad need üürile. Kas Teil on olnud vaidlusi eluruumi ostmisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise teemadel ja kuidas need on lahenenud?**

Jah. Erinevalt, sest iga vaidlus sõltub asjaoludest ja sellest, kuidas suudab maksumaksja tõendada enda kavatsust usutaval viisil (et ta hakkab ikka seda korterit kasutama ettevõtluses ja maksustatava käibe tarbeks).

**Käibemaksudirektiiviga antakse liikmesriikidele võimalus teha teatud määral erandeid. Mõned liikmesriigid soodustavad eluaseme soetust (nt Itaalias, Hispaanias, Luksemburgis alandatud käibemaksumäär, Suurbritannias 0% määr). Mida arvate sellest, et Eesti seadusandja pole maksumaksjatele sarnaseid soodustusi lubanud? Kas selliseid muudatusi tuleks kaaluda?**

Erandite osas olen ma skeptiline, sest suur oht on nendega tekitada konkurentsimoonutusi (väiksempi viga võib kaasa tuua selle, et maksuobjekt osutub laiemaks kui algselt planeeritud või keegi kavalpeal oskab seda ära kasutada vastavalt). Pigem on vananenud võibolla see idee, et eluruumide üürile andmine peab alati olema maksuvaba, sest see hoiab üürihindu madalamal. Tegemist on olnud sotsiaalse iseloomuga maksuvabastusega, mis võib anda soovitud tulemuse kusagil „vanas“ Euroopa riigis, kus üüriturul on palju kortereid, mis on ehitatud 20–60 aastat tagasi.

**Alates 1. oktoobrist 2018 lisati käibemaksuseadusesse ehitusmaa mõiste. Milliseid probleeme on selle definitsiooni puudumine siiani tekitanud?**

Hetkel veel keegi otseselt küsinud ei ole. Kahtlus on, et muudatus ei ole päris veel kohale jõudnud kõigile.



**Kas Eesti ettevõtteid on üldiselt kursis, et kinnisasjaga seotud teenuste pakkumine piiriülevalt võib tuua kaasa kohustuse end liikmesriigis maksukohustuslaseks registreerida? Kui lihtne või keeruline on praktikas tuvastada, kas teenus on kinnisasjaga seotud või mitte? Kui võimalik, siis tooge näiteid.**

On kursis (aja jooksul just Soomes ja Rootsis tegutsemine on andnud korraliku kogemuse, vahel ka valusa). Ja selles osas on seaduses üsna arusaadav (erinevalt muidu teenuste maksustamise koha reeglite määramise osas, mis on muidu meie seaduses sõnastatud väga raskesti mõistetava süstemaatikaga (KMS § 10).

**Kehtiv käibemaksuseadus sisustab korrigeerimisele kuuluvad kinnisasja parenduskulud läbi raamatupidamisliku kajastuse. Tänu sellele saab maksumaksja tekitada tahtlikult olukorra, kus kinnisasja kajastatakse raamatupidamises selliselt, et kogu ostudelt tasutud sisendkäibemaksu saab korraga maha arvata ilma korrigeerimisperioodi jälgimata (nt kinnisvarainvesteeringute raamatupidamisliku väärtuse tõus toimub läbi ümberhindluste ja investeeringud on perioodikulud). Kas maksuametil on Teie hinnangul oskusi tõlgendada nii kehtivat käibemaksuseadust kui finantsaruandluse standardit koos? Kas on olnud selliseid vaidlusi?**

On olnud vaidlusi. Peamine probleem ei ole MTA-s vaid selles, et seaduses puuduvad legaaldefiniitsioonide asendamine (nt põhivara mõiste) raamatupidamise standarditega ei ole kõige parem idee. Esiteks seetõttu, et raamatupidamise standardid on erinevad ning nad on üsna paindlikud. Formaaljuriidiliselt ei ole aga tegemist õigusaktidega (nt seda meil kohtupraktikas sõnaselgelt öeldud RTJ-ide kohta).

**Kas soovite veel midagi kommenteerida seoses kinnisasja käibe maksustamisega või sisendkäibemaksu mahaarvamistega?**

Ei.