

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Õiguse instituut

Julia Villemson

**UUSEHITISE JA PARENDATUD EHITISE PIIRITLEMINE JA
KÄIBEMAKSUKÄSITLUS JUURDEEHITISE PÜHUL**

Magistritöö

Õppekava HAJM08/09 - Õigusteadus, peaeriala Eesti avalik õigus

Juhendaja: Kaido Künnapas, PhD

Tallinn 2021

Deklareerin, et olen koostanud magistritöö 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 18 533 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Julia Villemson.....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 122993HAJMM

Üliõpilase e-posti aadress: julia.villemson@gmail.com

Juhendaja: Kaido Künnapas, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	5
SISSEJUHATUS	6
1. KINNISASJA MÕISTE JA PARENDATUD EHITISE MAKSUSTAMINE	9
1.1. Kinnisasja mõiste.....	9
1.1.1. Kinnisasi tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses.....	10
1.1.2. Hoonestusõigus ja tehnovõrk või –rajatis.....	16
1.1.3. Korteriomand ja korterihoonestusõigus.....	18
1.2. Parendatud ehitise maksustamine	19
1.2.1. Kinnisasjade maksustamise põhireeglid.....	20
1.2.2. Uusehitise maksustamine	22
1.2.3. Ümberkujundatud ehitise käibemaksudirektiivi tähenduses	24
1.2.4. Oluliselt parendatud ehitise käibemaksuseaduse tähenduses	26
1.2.5. Ümberkujundatud ja oluliselt parendatud ehitise maksustamise kohtupraktika	28
2. PARENDATUD EHITISE MAKSUSTAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID	32
2.1. Probleemid parendatud ehitise maksustamisega	32
2.1.1. Oluliselt parendatud ehitise definitsioon	33
2.1.2. Parendustööde piiritlemine	34
2.1.3. Soetusmaksumuse olemus	37
2.1.4. Ehitise soetusmaksumuse arvutamine	38
2.2. Juurdeehitise olemus	42
2.2.1. Juurdeehitise mõiste ehitusseadustiku tähenduses	43
2.2.2. Ehitusseadustiku ja käibemaksuseaduse mõistete vastuolu	45
3. JUURDEEHITISE KÄIBEMAKSUKÄSITLUS JA ETTEPANEKUD ÕIGUSE EDASIARENDAmiseks	48
3.1. Juurdeehitise käibemaksuga maksustamine	48
3.2. Ettepanekud õiguse edasiarendamiseks.....	53
3.2.1. Ettepanekud oluliselt parendatud ehitise maksustamisel.....	54
3.2.2. Ettepanekud juurdeehitise olemuse mõistmisel ja käibemaksuga maksustamisel	57
KOKKUVÕTE	61
SUMMARY	64
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	67

LISAD	73
Lisa 1. Lihtlitsents	73

LÜHIKOKKUVÕTE

Eestis maksustatakse käibemaksuga oluliselt parendatud ehitise juhul, kui ehitise parendamiskulud ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise soetusmaksumust. Tihti võib esineda olukord, kus ehitise parendamise tulemusena see laiendatakse ning moodustatakse juurdeehitis. Kuna viimasel puudub selge määratlus, siis pole teada, mis reeglite järgi tuleb juurdeehitise võõrandamist maksustada.

Eeltoodud põhjusel on magistritöö eesmärgiks välja selgitada, kas vana ehitise parendustööde käigus ehitise laiendamise tulemusel tekkinud juurdeehitis on käibemaksuseaduse mõistes uus ehitise või parendatud ehitise osa. Sellest johtuvalt tuleb välja selgitada, mis maksureeglitele allub juurdeehitise võõrandamine. Selleks, et eesmärki saavutada, püstitas autor alljärgneva hüpoteesi: madala õigusselguse tasemega ja täiendamist vajavast oluliselt parendatud ehitise maksustamise regulatsioonist ei selgu, et ehitise parendustööde käigus ehitise laiendamise tulemusel tekkinud juurdeehitis on KMS-i mõistes parendatud ehitise osa ning seega allub maksustamisel oluliselt parendatud ehitise, mitte uusehitise maksustamise reeglitele. Hüpoteesi tõestamiseks seadis autor ka kolm uurimisküsimust, millele magistritöö käigus vastati.

Teema uurimiseks analüüsis autor eesti- ja võõrkeelset erialakirjandust, teadusartikleid, kohtulahendeid ja –juristide ettepanekuid. Samuti on tehtud olulised järeldused siseriikliku ja Euroopa Kohtu kohtupraktika pinnalt. Lisaks pöördus autor oma ala asjatundjate poole, saamaks magistritööle lisandunud väärtust riiklikult tunnustatud ehitusekspertide ja Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi asjatundliku arvamuse näol.

Magistritöö teema põhjaliku uurimise ja analüüsi tulemusena selgus, et hüpotees leidis kinnitust. Selleks, et tulevikus vähendada uurimisprobleemiga seotud küsitavusi, pakkus autor välja ettepaneku käibemaksuseaduse sätte täiendamiseks. Sellega langeks ära juurdeehitise olemuse ja maksustamise küsimus ning oluliselt parendatud ehitise mõiste saaks konkreetsema määratluse.

Võtmesõnad: Käibemaks, oluliselt parendatud ehitise, juurdeehitis

SISSEJUHATUS

Käesolevas uurimuses soovib autor lahendada küsimuse, kus asub piir uusehitise ja oluliselt parendatud ehitise vahel käibemaksuseaduse kontekstis ning kuidas tuleb sõltuvalt sellest maksustada juurdeehitist. 01.01.2006 jõustus käibemaksuseaduse¹ (KMS) paragrahvi 16 lõike 2 punkti 3 muudatus, mille kohaselt ei kohaldata maksuvabastust kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ning mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Seejuures on ehitise või selle osa oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Muudatus tekitas praktikas palju küsimusi ning lahkkelid õigusnormi tõlgendamise jätkuvad ka 15 aastat hiljem, kuivõrd seadusesätet pole vahepeal muudetud ega täpsustatud.

Tihti on kinnisvara arendusega tegelevate ettevõtete äriplaaniks vana ehitisega kinnisasja ost, vana ehitise parendamine ja võimalikult suure kasumimarginaaliga müük. Äriplaani koostamisel on vajalik hinnata, kas planeeritavad parendustööd ületavad 10% ehitise soetusmaksumust enne parendamist, kuivõrd sellest sõltub, kas parendustööde tulemusena võõrandatavale ehitisele lisandub käibemaks või mitte. Olukorras, kus vana ehitise parendatakse ning lisaks laiendatakse selliselt, et tekib juurdeehitise, jääb selgusetuks, kuidas sellist juurdeehitist maksustada.

Seadus ei defineeri juurdeehitise mõistet ega selle maksustamist, vastust ei anna ka Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ² (edaspidi käibemaksudirektiiv). Olukorras, kus seaduseandja ei ole sätestanud õigusaktidega selgeid reegleid, võib maksuseaduste sätete tõlgendamine anda isikutele nende huvidest lähtuvalt erinevaid valikuvõimalusi. Nii saab juurdeehitist pidada KMS mõistes uusehitiseks näiteks põhjusel, et loodud on täiesti uus ehitise osa, mida varem ei eksisteerinud ning kuivõrd KMS § 16 lg 2 p 3 seostab parendustöid ehitise taaskasutuselevõttuga ning uut ehitist taaskasutusele võtta ei saa, siis on tegemist uue ehitisega enne selle esmast kasutuselevõttu. Samas KMS § 16 lg 2 p 3 ei reguleeri, kas parendamine puudutab ainult

¹ Käibemaksuseadus. RT I, 21.04.2020, 17.

² Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT L 347, 11.12.2006.

olemasoleva ehitise pindala või parendamise tulemusena võivad muutuda ka olemasoleva ehitise mõõtmed, oluline on üksnes parenduste ja soetusmaksumuse suhe. Seega ei tohiks justkui vana ehitise piiresse jäävat ja sellest väljuvat maksustada erinevalt ning seega peaks parendatud ja juurdeehitatud ehitise osad olema maksustatud identselt. Näiteks olukorras, kus olemasoleva ehitise juurde ehitatakse kuur ja selgub, et selle puhul on tegemist uusehitisega, siis maksustatakse kinnisasja müük olenemata kuuri väärtusest kohustuslikus korras käibemaksuga. Samas kui kuuri puhul on tegemist olemasoleva ehitise parendamisega, siis tuleb jälgida kuuri parenduskulude väärtust ja kui ei see ületa 10% ehitise soetusmaksumust, siis käibemaksukohustus ei rakendu. Eeltoodust tulenevalt on oluline mõista, kus on piir uusehitise ja parendatud ehitise vahel, kuivõrd mõlema näite puhul on oma maksuõiguslik tagajärg.

Teema on kahtlemata aktuaalne, sest seni ei ole juurdeehitise mõistet defineeritud ega selle maksustamist reguleeritud. Siseriiklik kohtupraktika on sel teemal üsna napp, kuigi töö temaatika puudutab suurt osa ettevõtetest, kes tegelevad kinnisvara arendamisega. Lisaks on antud teema päevakajaline kohtuinstantsides, kuivõrd hetkel on kaks pooleliolevat kohtuvaidlust juurdeehitise käibemaksuga maksustamise teemal. Eelnevat arvesse võttes on kõnealuse teema uurimine oluline, kuivõrd KMS § 16 lg 2 p 3 annab maksumaksjale erineva tõlgendamisvõimaluse ning õigusselguse põhimõtet järgides pole mõeldav, et defineerimist vajavaid mõisteid hakkavad sisustama maksumaksjad oma maksuhuvidest lähtuvalt.

Tulenevalt eeltoodust on magistritöö eesmärgiks välja selgitada, kas ja millistel tingimustel on olemasoleva ehitise parendustööde käigus ehitise laiendamise tulemusel tekkinud juurdeehitis KMS-i mõistes uus ehitise või parendatud ehitise osa. Sellest määratlusest johtuvalt on eesmärgiks välja selgitada, kuidas toimub juurdeehitise käibemaksuga maksustamine.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmine hüpotees: madala õigusselguse tasemega ja täiendamist vajavast oluliselt parendatud ehitise maksustamise regulatsioonist ei selgu, et ehitise parendustööde käigus ehitise laiendamise tulemusel tekkinud juurdeehitis on KMS-i mõistes parendatud ehitise osa ning seega allub maksustamisel oluliselt parendatud ehitise, mitte uusehitise maksustamise reeglitele. Hüpoteesi tõestamiseks peab autor vastama järgmistele uurimisküsimustele: Kuidas maksustatakse oluliselt parendatud ehitise? Mis on põhilised probleemid parendatud ehitise maksustamisega? Kuidas defineerida ning maksustada parendustööde käigus ehitise laiendamise tulemusel tekkinud juurdeehitist?

Magistritöös kasutatakse teema uurimiseks teoreetilisi ja õiguslikke meetodeid, mis on kvalitatiivsed, võrdlevad, analüütilised ja hindavad. Andmekogumise meetodina kasutatakse nii eesti- kui võõrkeelse erialakirjanduse, teadusartiklite, kohtulahendite ja –juristide ettepanekute analüüsi. Oluline on siseriikliku ja Euroopa Kohtu kohtupraktika analüüs. Tööle suurema lisaväärtuse andmiseks ja ehitusõigusliku käsitluse kontekstist tulenevalt on pöördutud riiklikult tunnustatud ehitusekspertide poole, kes avaldasid uurimisprobleemile arvamuse tuginedes oma pikaajalisele kogemusele. Samuti on pöördutud selgitustaotlusega Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi poole, kes mõtestasid lahti ehitise laiendamise ehitusõiguslikku temaatikat.

Magistritöös on kolm peatükki ning iga peatükk jaguneb kaheks alapeatükiks, mis omakorda jagunevad mitmeks alapeatükiks. Esimeses peatükis analüüsitakse kinnisasja mõistet, kusjuures pikemalt on peatatud ehitise mõiste määramisel. Mõistete defineerimisel ja õigusnormide tõlgendamisel on lähtutud Eesti siseriikliku ja Euroopa Liidu liikmesriikide arvuka kohtupraktika kajastamisest, mis annab magistritööle olulise praktilise väärtuse. Loogilise jätkuna analüüsitakse kinnisasjade käibemaksuga maksustamise põhireegleid. Peamine rõhuasetus on seatud parendatud ehitise mõiste piiritlemisel, selle iseärasustel ja käibemaksuga maksustamisel ning mõiste vastavusel käibemaksudirektiivi ümberkujundamise mõistele ja selle maksustamise praktikale.

Teises peatükis uuritakse konkreetsemalt parendatud ehitise maksustamisega seotud probleeme, mille aluseks on esimeses peatükis käsitletud üldisemad põhimõtted. Nimetatud teema käsitlus omab magistritöö konteksti arvestades olulist tähendust, kuivõrd sellest formeerub magistritöö põhiline lahendus vajav uurimisküsimus, mis on formuleeritud magistritöö hüpoteesina. Selleks, et leida hüpoteesile kinnitust või see ümber lükata, on esmalt vajalik uurida ja selgitada juurdeehitise olemust, mida on tehtud teise peatüki teises alapeatükis. Juurdeehitise olemuse mõistmine annab eelduse selle käibemaksukäsitluse uurimiseks ja vastavate ettepanekute tegemiseks.

Magistritöö kolmandas peatükis antakse hinnang juurdeehitise käibemaksukäsitlusele. Kolmanda peatüki esimeses alapeatükis uuritakse, millised on juurdeehitise maksustamise võimalused sõltuvalt juurdeehitisele antud määratlusest. Ühtlasi selgub antud peatükis, kas magistritöö hüpotees leiab kinnitust või mitte. Viimases alapeatükis pakutakse võimalusi õiguse edasiarendamiseks, et minimaliseerida magistritöö uurimisteamiga seotud probleeme ja arusaamatusi ning tagada seeläbi õigusselgus.

1. KINNISASJA MÕISTE JA PARENDATUD EHITISE MAKSUSTAMINE

1.1. Kinnisasja mõiste

Selleks, et saada kinnitust või lükata ümber magistritöö hüpoteesi, on vaja eelnevalt avada teema sisu ning magistritöö loogiliseks jälgitavuseks liikuda üldisematelt teemadelt üksikasjalikumate küsimuste juurde. Eeltoodust tulenevalt ning esimesele uurimisküsimusele vastamiseks on seega esmalt oluline avada kinnisasja mõiste sisu ning analüüsida oluliselt parendatud kinnisasja maksustamist.

Tänapäeval puutub kinnisvaraga kokku pea iga inimene. Erasisiku tasandil kasutatakse kinnisvara peamiselt kas selle omanikuna (kinnisvara soetus eluasemeks) või üürnikuna (kinnisvara üür eluasemeks või selle väljaüürimine tulu teenimise eesmärgil). Äriühingud soetavad kinnisvara väga erinevatel põhjustel, nt investeerimiseks lootuses edasimüügist kasumit teenida, kasutamaks kinnisvara oma kontoripinna või tootmishooneena või hoopis laiendamaks oma tegevusvaldkonda kinnisvara välja üürimise või selles majutusteenuse pakkumise näol. Kui kinnisvaraga seotud tehingute tegemisel võib füüsilisel isikul tekkida teatud juhul tulumaksu deklareerimise ja tasumise kohustus, siis äriühingute vahelised kinnisvaratehingud võivad sageli tuua lisaks tulumaksule ka käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustuse. Üldjuhul on kinnisvaraga seotud tehingud käibemaksuvabad, kuid sellest on rida erandeid, mis on oma olemuselt nüansirohked. Kuivõrd kinnisvara kasutusiga on pikk ja sellega seotud tehinguväärtused on tavaliselt suured, siis iga väiksemgi eksimus käibemaksureeglites võib kaasa tuua märkimisväärse maksuõigusliku tagajärje. Selleks, et mõista kinnisvaraga seotud tehingute maksustamise alusloogikat, tuleb eelkõige süüvida kinnisvara mõiste tähendusse. Eesti vanemas õiguskirjanduses mõisteti kinnisvara all asju, mida ei saa ruumis ümber paigutada nende välisilmet muutmata.³ Tänapäeval kasutatakse Eestis kinnisvara asemel kinnisasja mõistet ja see on defineeritud KMS-is teiste õigusaktide määratlustele viitamise kaudu.

³ Tiivel, R. (2009). *Tsiviilõiguse üldosa*. Tallinn: Juura, 74.

KMS § 2 lg 3 p 1 teine lause sätestab, et kinnisasjana käsitatakse kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse⁴ (TsÜS) tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse⁵ (AÕS) tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse⁶ (AÕSRS) tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandi- ja korteriühituseaduse⁷ (KrtS) tähenduses. Seega on kinnisasja mõiste KMS-is lai ja sisaldab viiteid koguni neljale erinevale seadusele.

1.1.1. Kinnisasi tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses

TsÜS § 50 lg 1 selgitab, et kinnisasi on maapinna piiritletud osa (maatükk). Kinnisasi on käibes koos selle oluliste osadega, mis on sellega püsivalt ühendatud asjad, nagu ehitised, kasvav mets, muud taimed ja koristamata vili.⁸ Selle reegli eesmärk on kinnisasja võimalikult suure väärtuse säilitamine seeläbi, et asjad, mis on kinnisasja eesmärgipäraseks kasutamiseks vajalikud, kuuluksid kinnisasja omanikule ja käibiks koos kinnisasjaga.⁹ Eelnevast johtuvalt ja tuginedes TsÜS paragrahvi 53 lõigele 2 peab asi ja selle oluline osa kuuluma ühele ja samale isikule. Püsiv ühendatus esineb juhul, kui kinnisasjaga ühendatud asi eraldamise läbi hävineks või oluliselt halveneks. Püsiva ühendatusega on tegemist ka siis, kui kinnisasjast eraldamine oleks küll võimalik, kuid eraldamine, mis asjale kahjustusi ei tekita, oleks ebamõistlikult kallis. Oluliste osade määramisel ei ole vahet, kas asi asub maa peal või maa sees. Nii näiteks on kinnisasja olulisteks osadeks laternapostid ja kaevud, aga ka maatüki pinnas, st kinnisasjale laiali laotatud ja kinnisasja kattav muld, liiv, killustik jne.¹⁰ Kahtlemata on maatüki oluline osa ka näiteks maa sees asuv betoonist õlimahuti, sama ei saa aga väita maapinnale asetatava transporditava valmisgaraaži kohta.¹¹

Viimase näite pinnalt on oluline ära märkida, et kinnisasja oluliseks osaks ei ole maaga mööduvaks otstarbeks ühendatud asi.¹² Mööduva otstarbe hindamisel on piisav asjaolu, et asi ühendatakse

⁴ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. RT I, 23.05.2020, 4.

⁵ Asjaõigusseadus. RT I, 22.02.2019, 11.

⁶ Asjaõigusseaduse rakendamise seadus. RT I, 29.06.2018, 9.

⁷ Korteriomandi- ja korteriühituseadus. RT I, 23.05.2020, 5.

⁸ TsÜS § 54 lg 1.

⁹ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Saare, K. (2012). *Tsiviilõiguse üldosa: õigusteaduse õpik*. Tallinn: Juura, 309.

¹⁰ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M. (2010). *Tsiviilseadustiku üldosa seadus: kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura, 200.

¹¹ Tiivel, R., *supra nota* 3, 83.

¹² TsÜS § 54 lg 2.

kinnisasjaga ajutiselt, näiteks ajutine maja, piire, tee.¹³ Samuti lahutab kinnisasja omandist muidu selle oluliseks osaks oleva ehitise omandi hoonestusõigus. Sama kinnitab ka kohus, kelle seisukoha järgi saab maatükki ja ehitist õiguslikult teineteisest lahutada hoonestusõiguse instituudi puhul.¹⁴ Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on hoonestusõiguse oluline osa. Hoonestusõiguse lõppemisel taastub endine olukord ja ehitis muutub kinnisasja oluliseks osaks. Kuna hoonestusõiguse puhul on see tagajärg selgelt sätestatud AÕS paragrahvi 252 lõikes 2, siis puudub vajadus seda TsÜS-is üle korrata ja seega tunnistati alates 01.01.2019 vastavasisuline TsÜS säte kehtetuks.¹⁵

Eelmisest lõigust järeldub, et kinnisasja oluliseks osaks on esmajoones sellega püsivalt ühendatud ehitis. Kuna magistritöö temaatika puudutab ehitise (olgu selleks uus ehitis, parendatud ehitis või juurdeehitis) maksustamist, siis on ehitise mõiste defineerimine antud kontekstis tähtis ja autor peatub selle määratlemisel pikemalt.

Ehitise mõiste on defineeritud ehitusseadustikus¹⁶ (EhS). Kuni 2015. aastani kehtinud EhS sätestas, et ehitis on aluspinnasega kohtkindlalt ühendatud ja inimtegevuse tulemusena ehitatud terviklik asi. Selle määratluse erinevate komponentide osas puudus üksmeel ja Riigikohus on möönnud nende sisulist ebaolulisust. Nii näiteks oli vaieldav ehitise mõistet iseloomustav eeldus „kohtkindlus“. Sõnaühend „kohtkindel“ koosneb kahest sõnast, millest esimene tähistab paika, aset, platsi, teine aga iseloomustab selle koha stabiilsust, konstantsust, muutumatust. Järgides tõlgendatava seaduseteksti üldkeelelist tähendust, võis ka kividele püstitatud aiamaja olla ehitis, sest selle koht on omaniku poolt kindlaks määratud ja see püsib tänu ehitise raskusele muutumatuna seni, kuni omanik seda abivahendite abil ei muuda. Seega on Riigikohus sedastanud, et ehitisena tuleb mõista inimtegevuse tulemusena ehitatud terviklikku asja, mille asukohta ei suuda selle omanik omal jõul muuta ja mille teisaldamine on võimalik üksnes abivahendeid kasutades.¹⁷ Mõned aastad hiljem täpsustas Riigikohus, et ehitise mõiste määratlemisel ei piisa üksnes selle tuvastamisest, kas asi on rajatud inimtegevuse käigus ning kas ja kuidas on see

¹³ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M. (2010), *supra nota* 10, 201.

¹⁴ TlnHKo 3-13-70231, p 14.

¹⁵ Justiitsministeerium. (2017). *Seletuskiri asjaõigusseaduse rakendamise seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse (tehnovõrgu talumise tasu muutmise) eelnõu (405 SE) juurde*. Kättesaadav: [https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c4fdeb22-400f-42c5-b741-622b0f508405/Asja%C3%B5igusseaduse%20rakendamise%20seaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seaduse%20\(tehnov%C3%B5rgu%20talumise%20tasu%20muutmise](https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c4fdeb22-400f-42c5-b741-622b0f508405/Asja%C3%B5igusseaduse%20rakendamise%20seaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seaduse%20(tehnov%C3%B5rgu%20talumise%20tasu%20muutmise), 19. oktoober 2020, 31.

¹⁶ Ehitusseadustik. RT I, 10.07.2020, 40.

¹⁷ RKKKo 3-1-1-44-06, p 9.

teisaldatav. Oluline on asja ehitise määratlemisel arvestada ka selle asja põhilist kasutusotstarvet (eesmärki), kasutamise viisi, kestvust ja muid asja iseloomustavaid tunnuseid, mis kogumis võimaldavad eristada ehitist teistest asjadest.¹⁸ Niisiis muudeti ehitise mõistet, mis on varasema EhS ehitise mõiste ja Riigikohtu lahendite seisukohtade sümbioos. Esiteks jäeti välja segadust tekitav fraas „kohtkindlalt ühendatud“, kuna ehitise mõiste peaks hõlmama ka liigutavaid asju, mida on võimalik kasutada nagu tavapäraseid ehitisi (näiteks ehitussoojakuid, vee peal asuv parvsaun). Välja jäetud fraasi asendati määratlusega „aluspinnasega ühendatud või sellele toetuv“. Samuti jäeti välja üleliigse mõisteosa „terviklik“. Seda põhjusel, et kuivõrd ehitise on asi, siis ole vaja mõistes rõhutada asja tervikkust. Kui ei ole teisiti määratletud, tuleb tervikkust alati eeldada.¹⁹ Seega tuleb alates 01.07.2005 lugeda ehitiseks inimtegevuse tulemusel loodud ja aluspinnasega ühendatud või sellele toetuvat asja, mille kasutamise otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest.²⁰

Riigikohus pidas vajalikuks hinnata ehitise mõiste määratlemisel ehitise kasutamise otstarvet, eesmärki, kasutamise viisi ja kestvust ka oma hilises otsuses. Nimelt oli kaebaja seisukohal, et saarel paiknev Kaitseministeeriumile kuuluv õhuseireradar on mobiilne ega ole aluspinnasega ühendatud. See ei vasta ehitise mõistele, sest seda on vajaduse korral võimalik kiiresti ümber paigutada. Kuigi radari jaoks on spetsiaalselt ehitatud radaritorn, ilma milleta ei ole radar nõuetele vastaval moel kasutatav, oli kaebaja arvamusel, et radar ei ole ehitise osa, kuna on ehitisega mööduvaks otstarbeks ühendatud asi. Lisaks on radar ehitise sisse paigaldatav seade, mistõttu ka sel põhjusel ei ole tegemist eraldi ehitisega, vaid üksnes selle sisemuses paikneva vallasasjaga. Riigikohus nõustus, et radar on põhimõtteliselt mobiilne, kuid samas oli asjas määrav fakt, et ilma hooneta ei ole radar kasutatav radarile ette nähtud kattealal radarkatte tagamiseks ning et hoone on püstitatud just selle sisse paigutatava radari tarbeks. Olukorras, kus radar täidab talle seatud põhiülesannet nõuetekohaselt vaid juhul, kui paikneb vastavas hoones, hoone omakorda ei täida põhiülesannet ilma selles paikneva radarita ning radari liigutamine mujale on lühiajaline erand, on põhjendatud käsitada radarit koos hoonega riigikaitse ehitise.²¹

¹⁸ RKHKo 3-3-1-80-10, p 24.

¹⁹ Justiitsministeerium. (2013). *Seletuskiri ehitusseadustiku eelnõu (555 SE) juurde*. Kättesaadav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9e8a422c-beb8-476c-897c-f9b761fb9b92/Ehitusseadustik>, 20. oktoober 2020, 9.

²⁰ EhS § 3 lg 1.

²¹ RKHKo 3-17-2766, p-d 9, 13, 15 ja 26.2.

Muudetud ehitise mõiste võimaldab lahendada ka ehitise ja toote (seadmed jmt) eristamise probleeme. On tooteid, mis oma kasutusviisi tõttu võiks kvalifitseeruda pigem ehitisteks, samas ei pruugi see vastata nende toodete algsele otstarbele. Neil toodetel võib olla märkimisväärne mõju avaliku ruumi kujundamisel ja seega peab neid saama kohelda samamoodi kui ehitisi. Nende toodete mõju avaliku ruumi kujundamisele võib teatud kasutusviisi puhul olla vähemalt samaväärne tavatähenduslikult mõistetavate ehitiste mõjuga. Sellisteks toodeteks on näiteks merekonteiner, mis on viimastel aastatel nii Eestis kui mujal maailmas üha populaarsust kogumas – seda on ümberkujundatult võimalik kasutada kui kioskit, kohvikut, restorani, sauna, aga miks mitte ka suvemaja või alalise koduna. Asjaolu, et merekonteineri algne kasutusotstarve oli kauba vedu, ei saa välistada asja käsitamist ehitisena, kui kasutusotstarve selleks alust annab.²²

Ehitised jagunevad hooneteks ja rajatisteks. EhS § 3 lg 2 sätestab, et hoone on väliskeskkonnast katuse ja teiste välispiiretega eraldatud siseruumiga ehitis ning rajatis on ehitis, mis ei ole hoone. Kui tavatähenduses on hoone mõiste selge, siis rajatiseks võib lugeda näiteks teid, staadione, seiklusparke, mänguväljakuid, aga ka veekogu põhja süvendamisega rajatud laevakanalit.²³ Funktsionaalselt koos toimivat ehituslikku kompleksi, mis võib koosneda nii hoonetest kui ka rajatistest, võib teatise- ja loamenetlustes käsitleda ühe ehitisena.²⁴ Enamikel hoonetel on nendega ühendatud rajatise, näiteks juurdepääsutee. Kuivõrd rajatise tuleks üldjuhul vaadelda iseseisvate ehitistena, siis peaks iga sellise ehitise suhtes algatama eraldi loamenetlust. Kuna see pole mõistlik, siis kõnealune seadusesäte võimaldab kõiki ühe projekti raames ehitatavaid ehitisi käsitleda koos ja kohaldada neile ühtset loamenetlust.²⁵ Nii on näiteks Riigikohus leidnud, et elamu ümbruses tõstetud pinnas koos elamut ja sauna ühendava müüri moodustavad funktsionaalselt koos toimiva ja elamu teenindamiseks vajaliku ühtse rajatise. Müüri funktsiooniks on nii tõstetud pinnase toestamine kui koostoimes pinnase tõstmisel moodustuva muruterassiga liiklusmüra varjestamine ja privaatsuse tagamine.²⁶

Ehitis võib olla eraldiseisev asi (teisaldatav, kinnisasja oluliseks osaks mitteolev ehitis) või kinnisasja osa. Juhul, kui ehitis on kinnisasja oluline osa, tuleb ehitise oluliseks osaks olevat asja

²² Seletuskiri ehitusseadustiku eelnõu (555 SE) juurde, *supra nota* 19, 9.

²³ Elling, T., Saveljeva, J. (2011). Kinnisasja käibemaksuga maksustamine Eestis. L. Tabur, A. Talmar-Pere (toim), *Sisekaitseakadeemia toimetised: SmART Security = Tark turvalisus* (305). Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

²⁴ EhS § 3 lg 3.

²⁵ Seletuskiri ehitusseadustiku eelnõu (555 SE) juurde, *supra nota* 19, 9.

²⁶ RKHKo 3-3-1-4-12, p 15.

pidada ka kinnisasja oluliseks osaks.²⁷ Sarnaselt kinnisasja oluliste osadega on TsÜS-is reguleeritud ka ehitise oluliste osade määramise kriteerium. TsÜS § 55 lg 1 selgitab, et ehitise olulised osad on asjad, millest see on ehitatud või mis on sellega püsivalt ühendatud ja mida ei saa eraldada ehitist või eraldatavat asja oluliselt kahjustamata. Ehitise oluliseks osaks on seega ehitusmaterjal, aga ka ehitise eesmärgipärast kasutamist võimaldavad tehnosüsteemid ja kliima tagamiseks vajalikud kütteseadmed.²⁸ Sarnaselt on ka Saksa õiguskirjanduses peetud ehitise oluliste osadena telliseid, uksi, aknaid ja näiteks kütteseadmeid. Oluliseks osaks muutuvad need aga alles pärast paigaldamist. Osa loetakse paigaldatuks siis, kui selle ja ehitise vahel tekib teatud ruumiline seos. Seejuures ei ole püsiv ühendamine nõutav ning piisab ka näiteks installeerimisest.²⁹

Riigikohus on leidnud, et ehitise oluliseks osaks ja seeläbi ka kinnisasja oluliseks osaks on elamu kütmiseks vajalik soojussõlm.³⁰ Samas kuivõrd soojussõlm teenib vaid selle elamu kasutamise huve, kus soojussõlm asub, varustades elamu korteriomanikke vajaliku soojusega, siis analoogselt soojussõlmega ei saa ehitise oluliseks osaks lugeda alajaama. Olukorras, kus kinnistul asuvas ehitises on traforuum, milles on alajaam, mille kaudu toimub kinnistu ja sellel paiknevate ehitiste elektrivarustus elektrienergiaga jaotusvõrgust, ei saa pidada alajaama selle konkreetse ehitise olulise osana, kus see paikneb. Esiteks on alajaama seadmeid võimalik teisaldada ja paigaldada ka teise hoonesse, ilma et ehitist või alajaam saaks kahjustada ning juba selle pinnalt ei saa alajaama pidada ehitise, kus see paikneb, oluliseks osaks TsÜS paragrahvi 55 lõike 1 mõttes ega seeläbi kinnisasja oluliseks osaks TsÜS paragrahvi 54 lõike 1 mõttes. Teiseks on määrav asjaolu, et alajaama põhieesmärk on elektri edastamine teistele tarbijatele, st rajatise põhieesmärk ei seostu ehitisega, milles see paikneb. Alajaama kaudu varustatakse elektriga kinnistul paiknevaid ehitisi kokku 28 mõõtepunktis ja seega on alajaamal iseseisev kasutusotstarve, mis ulatub väljapoole ehitist, kuhu see on paigutatud. Ehitise oluliseks osaks lugemiseks ei piisa, et alajaama vahendusel võidakse elektriga varustada ka sedasama ehitist ning seega ei ole põhjust ka alajaama lugeda just selle ehitise oluliseks osaks, milles see paikneb. Alajaama ehitise oluliseks osaks lugemist ei õigusta ka asjaolu, et selle kaudu elektriga varustatavad tarbijad paiknevad samal kinnistul. Ehitise olulise osa määramisel ei saa kinnistut ehitisega samastada.³¹

²⁷ Paal, K. (2010). Asja eraldi ja teise asjaga koos tsiviilkäibes osalemise kriteeriumid. *Juridica*, 7, 495.

²⁸ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Saare, K. (2012), *supra nota* 9, 309.

²⁹ Tiivel, R., *supra nota* 3, 84.

³⁰ RKTko 3-2-1-144-08, p 13.

³¹ RKTko 3-2-1-86-14, p 17 ja 18.

Alates käibemaksudirektiivi vastuvõtmisest on Euroopa Liidu seadusandja olnud käibemaksu valdkonnas üliaktiivne.³² Kuivõrd käibemaksudirektiiv on oluline Euroopa Liidu õiguslik instrument, mille eesmärk on ühtlustada siseriiklikku õiguskorda ühenduse õigusega³³, siis on vajalik selgitada ehitise mõistet ka selle tähenduses. Käibemaksudirektiivi artikli 12 punkti 2 kohaselt käsitatakse ehitisena igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist. Euroopa Kohtu praktikast võib välja lugeda mitu reeglit, mida peetakse ehitiseks ja miks.³⁴ Euroopa Kohus on täpsustanud, et ehitiseks loetakse sellist hoonet, mida ei saa kiiresti ja kergelt demonteerida või lihtsasti uude kohta viia, samas võivad ehitiseks olla muuhulgas hooned ja rajatised, mis on kokkupandavad ja teisaldatavad. Nii võib ehitisena käsitleda vee peal olevat laeva, kui seda kasutatakse maapinnaga ühendusesoleva restoranina.³⁵ Ehitiseks ei ole näiteks haagissuvila, auto- ja vagunelamu, telk ja muud nn liikuvad kodud.³⁶

Ehitist saab käsitada ka kui vallasasja, mis on KMS paragrahvi 2 lõike 3 punkti 1 mõistes võrdsustatud kinnisasjaga. Mõiste ehitis kui vallasasi ei puuduta mitte ajutisi ja teisaldatavaid ehitisi, vaid tegemist on Eesti omandireformi spetsiifilise mõistega, mille kohaselt on tegemist erastamata riigimaal püsivalt asuva ehitisega, mille omanik ei ole veel jõudnud vormistada ehitise alusele maale AÕS-le vastavat omandi- või kasutusõigust. Kui ehitusalune maa kuuluks ehitise omanikule, siis oleks ehitise näol tegemist kinnisasja olulise osaga.³⁷ Ehitise kui vallasasja tsiviilkäivet reguleerib AÕSRS § 13, mille lõike 1 kohaselt ei ole kuni maa kandmiseni kinnistusraamatusse õiguslikul alusel püstitatud ehitis (sh pooleliolev) maa oluline osa ja seda loetakse vallasasjaks. Ehitise omanikul on õigus saada maa omanikuks maareformi seaduses sätestatud alustel ja korras. Juhul, kui ehitise omanik ei soovi või tal pole õigust saada maa omanikuks, siis võib nõuda ehitisealusele või ehitise teenindamiseks vajalikule maale hoonestusõiguse seadmist.³⁸

Eelnevast analüüsist selgub, et kinnisasjana loetakse maatükki koos selle oluliste osadega ning kuivõrd maatükiga on esmajoones püsivalt ühendatud ehitised, siis on analüüsitud ehitise mõiste

³² Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (2012). *European tax law* (6th ed). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 173.

³³ Nukka, M. (2013). *Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamine*. (Magistritöö) Tartu Ülikooli õigusteaduskond, Tartu, 13.

³⁴ Ramaekers, E. (2014). Classification of objects by the European court of Justice: movable immovables & tangible intangibles. *European Law Review*, 39, 455.

³⁵ Kohtuotsus, 15.11.2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, p 25.

³⁶ Kohtuotsus, 16.01.2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, p 31 ja 35.

³⁷ Lehis, L., Lind, K. (2003). *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne*. Tartu: Casus, 630.

³⁸ AÕSRS § 13 lg-d 3 ja 5.

nii EhS, TsÜS kui AÕSRS tähenduses. Lisaks sellele, et KMS mõistes saab kinnisasjaks lugeda kinnisasja TsÜS tähenduses ja ehitist kui vallasasja AÕSRS tähenduses, on kinnisasjaga võrdsustatud ka hoonestusõigus ja tehnovõrk või -rajatis ning korteriomand ja korterihoonestusõigus.

1.1.2. Hoonestusõigus ja tehnovõrk või –rajatis

Hoonestusõiguse regulatsioon sätestab erandi TsÜS paragrahvi 54 lõiges 1 toodud üldreeglist, et maatükil paiknevad ehitised on selle maatüki olulised osad ning peavad olema ühe ja sama isiku omandis. Hoonestusõigusega on võimalik seega eraldada maatüki omandist sellel paikneva maaga püsivalt ühendatud ehitise omandit. Nii on hoonestajal õigus omada ehitist ning maakasutusõigust, kuid maa omanikuks ta ei saa.³⁹ AÕS § 241 lg 1 reguleerib, et kinnisasja võib koormata selliselt, et isikul, kelle kasuks hoonestusõigus on seatud, on võõrandatav ja pärandatav tähtajaline õigus omada kinnisasjal sellega püsivalt ühendatud ehitist. Hoonestusõiguse regulatsioon sarnaneb tähtajalise maakasutuslepinguga ja leiab kasutust tänapäeval olukorras, kui maaomanik ei soovi maad võõrandada, kuid tahab anda teisele isikule üle maatükile ehitise rajamise õiguse ja maa kasutamise õiguse, saades selle eest vastutasu kas perioodilise hoonestusõiguse tasuna, ühekordse maksena või näiteks sellisel viisil, et omandab hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel hoonestaja püstitatud hoone. Kui tegemist on hea geograafilise asukohaga maatükiga ja mingil põhjusel ei ole hoonestajal võimalik seda soetada, siis saab hoonestaja eelise võõrale kinnisasjale ehitise rajamise näol maatükki omandamata ja omandamiskulusid kandmata.⁴⁰

Õiguslikult koormab hoonestusõigus kinnisasja tervikuna, aga faktilise kasutamisevõimaluse mõttes ulatub hoonestusõigus suurema kinnisasja puhul ainult ehitistele ja selle kasutamisega seotud kinnisasja osale.⁴¹ Näiteks olukorras, kus kümne hektari suurusel maatükil paikneva talumaja suhtes seatakse hoonestusõigus, ei anna see hoonestajale õigust kasutada põllumaad. Kuigi hoonestusõigus võib maakasutusõiguse mõttes ulatuda kõigele, mis on seotud ehitise kasutamisega (juurdesõiduteed, trassid), ei saa see siiski ulatuda sellele, mis ei ole hoone kasutamiseks vajalik (puud, põõsad, maaharimine, metsaraie, kaevandamine jne).⁴² Samuti ei või hoonestusõiguse ulatus piirduda ehitise ühe osaga nagu korras.⁴³ Sellisel juhul kaoks ehitise teistel

³⁹ Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Puri, T. (2014). *Asjaõigusseadus II: kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura, 87.

⁴⁰ *Ibid.*, 88.

⁴¹ AÕS § 241 lg 2.

⁴² Puri, T. (2013). Hoonestusõigus. Peaaegu kinnisomand, aga siiski piiratud asjaõigus. *Juridica*, 7, 496.

⁴³ AÕS § 241 lg 3.

korrustel füüsiline side maaga. Siiski on võimalik hoonestusõiguse seadmine osale ehitisest, kui ehitis on vertikaalselt jagatav ning ehitise reaalosad on peale jagamist täiesti iseseisvalt majandatavad (näiteks iseseisvate kommunikatsioonidega ridaelamuboks, millel on eraldi juurdepääsuvõimalused ja mida on võimalik lammutada ja uuesti üles ehitada nii, et teine hooneosa on ehituslikult võimeline püsima ning säilima ja olema kasutatav ilma teise hooneosata). Kuivõrd AÕS § 241 lg 1 kehtestab piirangu ühele kinnisasjale vaid ühe hoonestusõiguse seadmise näol, siis sellisel juhul võib ka ehitisealuse maatüki jagada ning, koormates iga maatüki hoonestusõigusega, on võimalik ka ehitise osa koormamine hoonestusõigusega.⁴⁴

Kuigi hoonestusõigusele kohaldatakse kinnisasja sätteid⁴⁵, ei ole hoonestusõigus kinnisasja koormava piiratud asjaõigusena⁴⁶ kunagi ise kinnisasi. Hoonestusõigus ei ole asi ja selle kui piiratud asjaõiguse sisuks on omada reeglina võõral kinnisasjal sellega püsivalt ühendatud ehitist ja hoida selle käivet lahus maatükist. Seega on hoonestusõigus piiratud asjaõigusena maatüki tähtajaline koormatis, mida peetakse KMS tähenduses kinnisasjaks.⁴⁷ Hoonestusõiguse seadmise tähtaeg on kuni 99 aastat (minimaalkestus puudub). Hoonestusõigus võib lõppeda kas tähtaja möödumisel (kui hoonestusõigust ei ole pikendatud) või poolte kokkuleppel. AÕS paragrahvi 244 kohaselt on sel juhul vajalik kinnisasja omaniku nõusolek. Kuna nõusolek ei ole kokkulepe, siis sellest tuleneb, et nimetatud paragrahvis on tegelikult silmas peetud hoonestusõiguse lõpetamist hoonestusõigusliku isiku avalduse alusel, mis sisaldab üheaegselt nii kinnistamisavaldust, puudutatud isiku nõusolekut kande tegemiseks kui ka materiaalõiguslikku tahteavaldust hoonestusõiguse lõpetamiseks ning millele lisandub omaniku nõusolek.⁴⁸

Hoonestusõiguse sisu on tähtis mõista seetõttu, et magistritöö uurimist vajab probleem on ka hoonestusõiguse puhul relevantne. Näiteks olukorras, kus kinnisasi on koormatud hoonestusõigusega ning sellega püsivalt ühendatud ehitist hakatakse parendama, siis pole selge, millistele maksustamisreeglitele allub selle ehitise parendamise ja laiendamise käigus tekkinud juurdeehitis.

⁴⁴ Pärna, P. (2004). *Asjaõigusseadus: kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura, 382-383.

⁴⁵ AÕS § 241 lg 4.

⁴⁶ AÕS § 5 lg 1.

⁴⁷ Tiivel, R. (2004). Mõned kommentaarid Priidu Pärna raamatu „Asjaõigusseadus. Kommenteeritud väljaanne“ kohta. *Juridica*, 4, 286.

⁴⁸ Tiivel, R. (2007). *Asjaõigus* (2. tr.). Tallinn: Juura, 295.

1.1.3. Korteriomand ja korterihoonestusõigus

Viimasena on kinnisasjaga võrdsustatud ka korteriomand ja korterihoonestusõigus. Korteriomand on eriomand hoone reaalosa üle, mis on ühendatud mõttelise osaga kinnisasja kaasomandist, mille juurde eriomand kuulub. Seejuures on kaasomandi osa esemeks maatükk ning hoone osad ja seadmed, mis ei ole ühegi eriomandi ese ega kolmanda isiku omandis.⁴⁹ Tavakeeles tähendab korteriomand seega maatükki koos sellel oleva piiritletud elu- või mitteeluruumiga. Korterihoonestusõigus on analoogne korteriomandiga ja eelnevalt väljatoodud hoonestusõiguse põhimõtetega.

Käesolevas magistritöös on oluline mõista korteriomandi sisu eelkõige põhjusel, et juurdeehitise tekkimisel tekib praktikas tihti olukord, kus juurdeehitis jagatakse mitmeks korteriomandiks. Kuivõrd seeläbi tekib igale korteriomandile kinnistusraamatus uus registrikanne ning tekkinud korteriomandeid on võimalik kasutada eraldiseisvalt olemasolevast ehitisest, siis võib juurdeehitise jagamine korteriomanditeks mõjutada selle maksustamist.

Nii korteriomand ja korterihoonestusõigus kui ka kõik muud magistritöö esimeses alapeatükis välja toodud kinnisasja piiritlemiskriteeriumid seavad selged piirid otsustamiseks, kas asi kvalifitseerub kinnisasjaks või mitte. Sellest johtuvalt selgub, kas ja kuidas tuleb tehingule määrata maksustamisreeglid. Kui kinnisasja mõiste määratlemisel tuleb arvestada mitme detaili ja nüansiga, siis kinnisasja käibemaksuga maksustamine on veelgi komplitseeritum valdkond, mis muudab oma inforohkuse ja erandite paljususe tõttu antud teema keeruliseks, ent huvitavaks. Käibemaksu reeglite keerukus võib olla takistuseks käibemaksu nõuetekohaseks rakendamiseks ning see on ka põhjus, miks justnimelt käibemaksu seostatakse kõige rohkem maksudest kõrvalehoidmisega.⁵⁰ Magistritöö loogilise jätkuna uuritakse järgmises alapeatükis, kuidas toimub kinnisasjade käibemaksuga maksustamine ja põhjalikumalt tuuakse välja parendatud ehitise ning selle maksustamisega seonduvat.

⁴⁹ KrtS § 1 lg 1 ja § 4 lg 4.

⁵⁰ Krzikalova, K., Tosenovsky, F. (2020). Is the value added tax system sustainable? The case of the Czech and Slovak Republics. *Sustainability*, 12, 2.

1.2. Parendatud ehitise maksustamine

Erinevalt enamikest kestvustarbekaupadest (sõiduautod, kodumasinad, tehnika jne), mille väärtus aja jooksul langeb (kui mitte kaob), on kinnisasjade väärtus üldises kasvutrendis. Kinnisasjadel on selles mõttes unikaalne omadus, mida saab võrrelda ka näiteks erinevate kunstiteoste, antiikvara ja kogumisobjektide väärtusega⁵¹, ent kinnisasjadel on võrreldes nendega suurem nõudlus. Kinnisasjade näol on tegu enim levinuma ja kaubeldava väärtusliku varaga ning selle soetus on olulisim omandamine, mida inimene oma elu jooksul teeb.⁵² Näiteks Türgis on kinnisasjade ostumüügi nõudlus niivõrd suur, et kinnisasjatehingud on riigi üks levinumaid tehinguliike.⁵³ Ettevõtete ärihuve arvestades aitab kinnisasjade soetamine ja nendesse investeerimine inflatsiooniga rahaliselt võidelda. Ent ei tasu unustada, et kinnisasjadega seotud tehingute tegemisel kaasneb teatud juhtudel käibemaksudkohustus ja selle väärtus on selges korrelatsioonis kinnisasjade väärtuse kasvuga. Käibemaks on üleüldse viimase poole sajandi jooksul muutunud maailma üheks kõige domineerivamaks sissetuleku instrumendiks ning pea 70% maailma elanikkonnast elab riikides, kus on kehtestatud käibemaks.⁵⁴ Käibemaks on maailmas levinud palju kiiremini kui ükski teine uus maks kaasaegses ajaloos.⁵⁵ Sestap on ka selle maksu kogumine väga tähtis riigi heaolu tagamisel.⁵⁶ Arvestades käibemaksu tähtsust ning asjaolu, et kinnisasjadega seotud tehinguid tehakse enamasti suurtes summades, siis on käibemaksuga maksustamise eksimuste riskid märgatavad nii maksumaksja vaatest kui ka riigile üldisemalt.

Kinnisasjad on muude kaupade hulgast välja toodud iseseisva kategooriana, kuna nende maksustamisel on terve rida erinevusi (maksuvabastused, sisendkäibemaksu mahaarvamise erisused, käibe tekkimise koha määramine kinnisasja asukoha järgi jne).⁵⁷ Kinnisasjade käibemaksuga maksustamise kapitaalne (sh kohtupraktika ja kõiki erandeid hõlmav) ülevaade hõlmaks ilmselt mitme magistritöö mahtu, sestap selgitatakse alljärgnevalt lakooniliselt maksustamise põhireegleid.

⁵¹ Van Brederode, R.F. (2009). *Systems of general sales taxation: theory, policy and practice*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 184.

⁵² Peacock, C. (2018). Is there a viable way to tax the consumption of immovable property that is more consistent with the economic objective of the VAT? *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 13, 340-341.

⁵³ Coruhlu, Y.E., Toludan, T. (2020). Data model development for „buying and selling“ transactions as a real estate acquisition method. *Survey Review*, 52, 412.

⁵⁴ James, K. (2015). *The rise of the value-added tax*. New York: Cambridge University Press, 1.

⁵⁵ Schenk, A., Thuronyi, V., Cui, W. (2015). *Value added tax: a comparative approach* (2nd ed). New York: Cambridge University Press, 1.

⁵⁶ Bikas, E., Bagdonaite, G. (2020). Tax avoidance: the aspect of value added tax. *Entrepreneurship and sustainability issues*, 8, 591.

⁵⁷ Lehis, L. (2012). *Maksuõigus* (3. tr.). Tallinn: Juura, 299.

1.2.1. Kinnisasjade maksustamise põhireeglid

Kinnisasjade käive on üldreegli kohaselt maksuvaba. Nii sätestab KMS § 16 lg 2 p 2 ja 3, et käibemaksust on vabastatud kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine, samuti kinnisasja või selle osa võõrandamine. Käibemaksuvabastust rakendatakse selliste lepingute puhul, millega kaasneb valduse üleandmine⁵⁸, kusjuures valduse üleandmiseks tuleb lugeda olukorda, kus üürnikul on õigus vallata kinnisasja selliselt, nagu ta oleks selle omanik ning välistatud on teiste isikute (sh omaniku) kasutusõigus sellele kinnisasjale.⁵⁹ Kuivõrd majutusteenuse puhul ei ole see tingimus täidetud (st majutusteenuse osutaja personal võib siseneda ükskõik mis ajal tuppa, sh koristusteenuse osutamiseks), siis majutusteenusele maksuvabastus ei kehti ning selle käibele lisandub madaldataud käibemaksumäär 9%. Samuti ei kehti maksuvabastus sõidukite ja parkimismaja või parkimiskohtade kasutada andmisele, lisaks on maksuvabastus välistatud statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmise puhul.⁶⁰ Nendel juhtudel on tarbija peamine huvi suunatud vallasasja tarbimisele ja seda tuleb maksustada sõltumata sellest, kas vastav seade on kinnisasja oluline osa või mitte.⁶¹

Kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist on võimalik teatud juhtudel vabatahtlikult maksustada ning ettevõtjate vahelistes tehingutes on optsiooni (vabatahtliku maksustamisõiguse) rakendamine tihti kasulikum kui tehingu maksuvabastus (säilib kinnisasja soetamisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna mahaarvamise õigus). Samuti on seaduseandja taganud optsiooniõiguse kinnisasja võõrandamisele ning alates 2011. aastast rakendub vabatahtlikult maksustatud kinnisasja müügitehingule pöördmaksustamine. Kinnisasja vabatahtliku maksustamise soovist on vaja maksuhaldurit enne käibe tekkimist kirjalikult teavitada, sest vastasel juhul loetakse käive maksuvabaks, mis tähendab seda, et arvel ebaõigesti kajastatud käibemaks tuleb riigile igal juhul tasuda (KMS paragrahvi 38 lõigest 1 tulenevalt). Teine võimalus on arvet parandada ja käibemaks ostjale tagastada, kuid vaatamata sellele ei teki kauba müüjal või teenuse osutajal sisendkäibemaksu arvamise õigust. Tegemist on jäiga regulatsiooniga ja suhteliselt väike eksimus võib tuua käibemaksu kumulatsiooni väga suures mahus.⁶² Kinnisasja

⁵⁸ *Ibid.*, 324.

⁵⁹ Kohtuotsus, 12.06.2003, Sinclair Collins, C-275/01, EU:C:2003:341, p 25.

⁶⁰ KMS § 16 lg 2 p 2.

⁶¹ Lehis, L. (2019). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services, 183.

⁶² *Ibid.*, 187.

ostjal on võimalik kontrollida müüja teavitamiskohustuse täitmist, sest alates 01.07.2013 on teavituse sisu avalik.⁶³

Oluline erand, mida tasub optsiooni rakendamisel meeles pidada, on see, et eluruumi müüki ega üüri, renti ning kasutusvaldusesse andmist ei ole võimalik vabatahtlikult maksustada ja selle käive on alati maksuvaba.⁶⁴ Samas on leitud, et kuigi eluruume saab pika aja jooksul kasutada ja tarbida ning eluruumide väärtus (aga ka kinnisasjade väärtus üldiselt, nagu kõnealuse alapeatüki esimeses lõigus välja toodud) aja jooksul suureneb, jääb kehtivaid maksustamisreegleid arvestades eluruumi väärtuse suurenemine käibemaksuga maksustamata.⁶⁵ Kuivõrd käibemaks on üldine tarbimismaks, millega maksustatakse kõikide kaupade ja teenuste tarbimine⁶⁶ ja mille suurus sõltub kauba või teenuse väärtusest⁶⁷, siis on välja pakutud, et iga eluruumi väärtuse kasv võiks olla käibemaksuobjektiks, samas tooks see kaasa teatud murekohti (nt väärtuse kindlakstegemine ja sellega kaasnevad kulud).⁶⁸

Lisaks sellele, et kinnisasjade käive on kas maksuvaba või seda on võimalik optsiooni korral maksustada, sätestab KMS, et kolmel juhul on kinnisasja käive kohustuslikus korras maksustatav. Nii tuleb KMS paragrahvi 16 lõige 2 punkti 3 kohaselt maksustada käibemaksuga kinnisasja, mille oluline osa on ehitise või ehitise osa, mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu. Sama paragrahvi alusel on maksustatav kinnisasi, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Viimaks on käibemaksuga maksustatud ehitusmaa võõrandamine. Eelnimetatud tehingud maksustatakse käibemaksuga standardmääras. Eestis on juba pikemat aega käibemaksu määras 20%. Samas paljud liikmesriigid suurendavad pidevalt käibemaksu standardmäära, selle asemel, et vähendada või piirata madaldate määrade kasutamist.⁶⁹ Kuigi käibemaks on üks olulisemaid riigi tuluallikaid, on leitud, et käibemaksu määra tõstmine 1% võrra viib kogu tarbimise vähenemiseni umbes 1% võrra ning pikemas perspektiivis langeb tarbimine

⁶³ Maksukorralduse seadus. RT I, 30.06.2020, 30, § 27 lg 1 p 2¹.

⁶⁴ KMS § 16 lg 3 p 1 ja 2.

⁶⁵ Peacock, C., *supra nota* 52, 342.

⁶⁶ Lind, K. (2001). Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. *Juridica*, 4, 242.

⁶⁷ Elling, T. (2019). *Käibemaks: üldistest põhimõtetest kuni aktuaalse kohtupraktikani*. Tallinn: KMS, 30.

⁶⁸ Peacock, C., *supra nota* 52, 346-347.

⁶⁹ Garnier, G., György, E., Heineken, K., Mathe, M., Puglisi, L., Rua, S., Skonieczna, A., Van Mierlo, A. (2015). A wind of change? Reforms of tax systems since the launch of Europe 2020. *Reflets et Perspectives de la Vie Economique*, 53, 88.

veelgi.⁷⁰ Seega on käibemaks ja tarbimine negatiivses korrelatsioonis, mis tähendab, et käibemaksumäära muutumisel tuleb arvestada käibemaksu mõjuga tarbimisele.⁷¹

Kui ehitise enne esmast kasutuselevõttu ja renditud ehitise maksustamine on juba pikemat aega seaduses reguleeritud, siis mõiste „ehitusmaa“ on võetud alles hiljuti kasutusele. Eelnevalt rakendati maksustamist krundi suhtes, kuid alates 01.10.2018 asendati see ehitusmaa mõistega, mis on krundi mõistest laiem. Nii loetakse ehitusmaaks sellist kinnisasja TsÜS tähenduses, millel ei asu ehitist (v.a tehnoõrk või -rajatis), ja mis on projekteerimistingimuste, detailplaneeringu või riigi või kohaliku omavalitsuse eriplaneeringu kohaselt ehitamiseks kavandatud või mille kohta on esitatud ehitusteatis või mille katastriüksuse sihtotstarve on üle 50 protsendi elamumaa või ärimaa või need ühiselt.⁷²

1.2.2. Uusehitise maksustamine

Kuivõrd käibemaksuga maksustatakse uut ehitist, mille võõrandamine toimus enne ehitise esmast kasutuselevõttu, siis kasutatakse kõnealuses töös mõisteid „ehitis enne esmast kasutuselevõttu“ ja „uusehitis“ sünonüümidega. Seadus ei defineeri täpsemalt, mida tähendab ehitise esmane kasutuselevõtt, sh kelle poolt, kui kauaks ja kuidas peab olema ehitist kasutusele võetud, et selle müük muutuks maksuvabaks. Teatud selgitust toovad rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaarid, mille kohaselt loetakse ehitise esmase kasutuselevõtmise ehitise reaalselt otstarbekohast (nt elu-, äri-, tootmisruumina jne) kasutama hakkamist. Kasutusloa väljastamine ei ole ehitise esmase kasutuselevõtmise juures määrav, kuna see näitab üksnes ehitise kasutuskõlblikkust (teatud nõuetele vastavust) ning praktikas võib ehitist kasutama hakata nii enne kui pärast kasutusloa saamist.⁷³ Olukorras, kus arendaja müüb näiteks uue korteriomandi äriühingule, kes omakorda müüb kasutamata korteriomandi mõne aja möödudes kasumimarginaaliga edasi, on mõlemad müügid käibemaksuga kohustuslikus korras maksustatavad, sest korteriomandit ei ole vahepeal otstarbekohaselt kasutusele võetud. Isegi kui äriühing tegeleb enne korteriomandi edasimüüki näiteks pool aastat selle siseviimistlusega või sisustamisega, soetades selleks vastavat teenust äriühingult, kelle töötajad viibivad korteris teatud

⁷⁰ Alm, J., El-Ganainy, A. (2013). Value-added taxation and consumption. *International tax and public finance*, 20, 106.

⁷¹ Andrejovska, A., Regaskova, M. (2018). The influence of value-added tax changes on the household consumption. *Ad alta-journal of interdisciplinary research*, 8, 12.

⁷² KMS § 2 lg 3 p 1.

⁷³ Rahandusministeerium. (2020). *Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega*. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/maksu-ja-tollipoliitika/maksud>, 18. november 2020, 114.

aja päevast, ei muuda see korterit KMS mõistes kasutuselevõetuks. Kui aga arendaja müüb uue korteriomandi äriühingule, kes üürib selle mõneks ajaks eluruumina välja (ehk üürnik hakkab korteriomandit otstarbekohaselt kasutama) ning hiljem soovib kasumimarginaaliga edasi müüa, siis on käibemaksuga kohustuslikus korras maksustatav üksnes esimene tehing (korteriomandi müük arendajalt äriühingule) ning äriühing ei saa korteriomandi edasimüügile enam maksustamist rakendada. Viimase näite puhul tuleb äriühingul hakata ka korteriomandi soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerima, kuivõrd soetatud korteriomandit ei kasutatud äriühingu maksustatava käibe tarbeks.

Ka käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkt a ja artikli 135 lõike 1 punkt j sätestab, et ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine on enne esmast kasutuselevõttu maksustatav. Sarnaselt siseriikliku õigusega ei ole ka käibemaksudirektiivis esmase kasutuselevõtu mõiste määratletud. Küll aga vastab mõiste asja esmasele kasutamisele selle omaniku või üürniku poolt ehk saabunud on hetk, mil kaupa saab pidada tootmisprotsessist väljunuks, et siseneda tarbimissektorisse.⁷⁴ Seejuures ei eelda ehitise esmane kasutuselevõtt seotust maksustatava tehingu toimumisega.⁷⁵ Lisaks on välja toodud, et liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu. Nendeks on näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni. Seda ainult tingimusel, et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kaht aastat. Nii on näiteks Poolas sätestatud, et käibemaksuga on maksustatud nii ehitise võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu kui ka ehitise võõrandamine juhul, kui selle esmase kasutuselevõtu ja järgmise võõrandamise vahel on möödunud vähem kui kaks aastat (ehk sisuliselt on tegu kasutatud ehitisega, mida on kasutatud alla kahe aasta).⁷⁶ Samas on võimalik, et juba ehitusprotsessi käigus kaotab ehitis „uusehitise“ staatuse, kuna mõnes riigis täidab ehitis uusehitise kriteeriumi vaid juhul, kui selle ehitustööde algusest on möödunud teatud aeg. Nii näiteks ei loetud Tšehhis enam uusehitiseks sellist ehitist, mille ehitustööde algusest on möödunud rohkem kui kolm aastat.⁷⁷

⁷⁴ Kohtuotsus, 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, p 41.

⁷⁵ *Ibid.* Poola siseriikliku õiguse kohaselt oli kinnisasja esmane kasutuselevõtt seotud maksustatava tehingu toimumisega. See tähendas, et kui maksumaksja ehitas uue maja ning võttis selle oma tarbeks kasutusele, siis ehitise hilisemat müüki käsitleti ikka uusehitise müügina. Kuivõrd ehitise oma tarbeks kasutusele võtmise puhul ei tekkinud maksustatavat tehingut, siis ei loetud ehitist kasutusele võetuks. Joonealuse viite sisuks oleva kohtulahendi kohaselt on selline siseriiklik õigusakt, kus esmane kasutuselevõtt on seotud üksnes maksustatava tehingu tegemisega, vastuolus käibemaksudirektiivi mõttega.

⁷⁶ *Ibid.*, p 10.

⁷⁷ Van Brederode, R.F. (Ed.) (2011). *Immovable property under VAT: a comparative global analysis*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 10.

Mõnes Euroopa Liidu välises riigis ei ole aga uusehitise mõiste defineerimisel üldsegi tähtsust. Nii on näiteks Mehhikos uue ja vana ehitise eristamine ebaoluline ja -vajalik, kuna see ei too kaasa kinnisasjade erinevat maksustamist. Samas puudub Jaapanis uusehitise mõiste selgitus põhjusel, et maksustamine sõltub hoopis müüja staatusest. Kui ehitise müüjaks on maakler, siis on tehing maksustatud ning maaklerile jääb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ka juhul, kui ta on soetanud ehitise eraisikult. Kui tehing toimub eraisikute vahel, siis on see maksuvaba.⁷⁸

1.2.3. Ümberkujundatud ehitise käibemaksudirektiivi tähenduses

Käibemaksu loogika on maksustada majandustegevus, millega kaasneb väärtuse lisamine. Selline käibemaksu kontseptsioon sündis juba 1954. aastal Prantsusmaal, kust see kiiresti levis ka teistesse Euroopa riikidesse.⁷⁹ Ehitiste puhul seisneb lisandväärtus uue ehitise ehitamises ja selle esmasel võõrandamisel tekibki käibemaksukohustus just seetõttu, et see tähistab tootmisprotsessi lõppu ja ilmselge füüsilise tegelikkuse olulise muutmise tõttu lisandväärtuse tekkimist (st ehitustööde käigus saab tühjast maatükist elamiskõlbulik ehitise). Seega on ehitise uudsus ja seeläbi lisandväärtuse tekkimine põhitunnus, millest käibemaksuga maksustamisel juhitudakse. Käibemaksudirektiivi kohaselt on ehitise uudsus võimalik saavutada ka sellises ehitusprotsessis, mis puudutab juba kasutusele võetud ehitisi. Seega annab käibemaksudirektiiv võimaluse maksustada mitte ainult uute, vaid ka kasutatud või vanade ehitiste võõrandamist, aga ainult juhul, kui neis on tehtud ümberkujundusi ja need ümberkujundused muudavad kasutatud ehitise samaväärseks uusehitistega. Sellisel juhul täidab ümberkujundamine sama majanduslikku funktsiooni ehk ümberkujundamine tekitab ehitisele lisandväärtuse ja tehing on maksustatav.⁸⁰ Seega järgides Euroopa Kohtu tõlgendamisreegleid selgub, et maksustada saab uusehitist, mida varem ei olnud olemas (elamiseks kõlbmatust maatükist saab eluhoone) ning uusehitist, mis on tekkinud olemasoleva ehitise ümberkujundamise tulemusel (ehitise kujundatakse ümber nii, et olemasolevat ehitist võib pidada uueks ehitiseks). Tavaliselt rakendatakse ümberkujundatud ehitise käibemaksuga maksustamisel standardmäära. Mõnedes riikides, nt Belgias, Prantsusmaal, Luksemburgis ja Hollandis rakendatakse vanade eluruumide ümberkujundamisele madaldatud maksumäära eesmärgiga suurendada ehitussektori tööhõivet.⁸¹

⁷⁸ *Ibid.*, 14.

⁷⁹ Frunza, M-C. (2019). *Value added tax fraud*. New York: Routledge, 2.

⁸⁰ Kohtujuristi ettepanek, 04.07.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:510, p-d 48, 50, 72 ja 73.

⁸¹ Cnossen, S. (2011). A proposal to improve the VAT treatment of housing in the European Union. *Fiscal Studies*, 32, 464.

Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõige 2 sätestab, et liikmesriigid võivad kehtestada üksikasjalikud eeskirjad esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele. Seega käibemaksudirektiiv ei määratle ümberkujundamise mõistet, vaid võimaldab igal liikmesriigil endal reguleerida, millal ja millistel tingimustel on tegu ehitise ümberkujundamisega ning millisel juhul rakendub ümberkujundatud ehitisele esmase kasutuselevõtu kriteerium. Ainuke vaikumisi seatud piirang seisneb selles, et ümberkujundamine ei tohiks hõlmata toiminguid, mis on ehitamise mõistest kauged.⁸²

Suurim osa Euroopa Kohtu otsustest puudutab käibemaksuga maksustamise reeglite rakendamist ning seeläbi on kohtupraktika märkimisväärselt kaasa aidanud direktiivis sätestatud käibemaksu reeglite selgitamisel.⁸³ Nii on ka ümberkujundamise mõistet mõnevõrra sisustanud kohtupraktika. Mõiste puhul on määrav, et asjaomast ehitist peab olema oluliselt muudetud eesmärgiga muuta ehitise otstarvet või muuta märkimisväärselt selle kasutustingimusi.⁸⁴ Ehitise otstarbe muutmiselega on tegu näiteks olukorras, kus kontorihoonet kujundatakse ümber eluruumideks. Märkimisväärsete kasutustingimuste muutumise all tuleb pidada olukorda, kus ehitise otstarve ei pruugi küll muutuda, kuid endisel otstarbel ehitise kasutamise viis on drastiliselt muutunud. Näiteks hotelli ümberkujundamise puhul võivad kasutustingimused märkimisväärselt muutuda, kui kohandatakse kõik hotelli toad, ehitatakse juurde toad või hotelli osad, uuendatakse infrastruktuuri, renoveeritakse kogu hotelli fuajee ning laiendatakse hotelli restorani.⁸⁵ Ümberkujundamisega seotud tööd peaksid tähendama tõelist ümberehitamist, taastamist, parendamist või analoogseid toiminguid (tõelist ümberkujundamist, nt ehitise betoonitööd, struktuuri, katematerjalide ja stabiilsus- või vastupidavuselementide muutus), mitte lihtsalt hooldus- ja säilitustöid või puhtalt ilu pärast tehtavaid töid. Ümberkujundamise töid võib pidada oluliseks ka seetõttu, et nendesse tehtav investeering on samuti märkimisväärne, mis lõppkokkuvõttes tõstab ümberkujundatud ehitise lisandväärtust, mis on omakorda tulevase käibemaksuga maksustamise loogiline eeldus. Ümberkujundatud ehitise lisandväärtus tõuseb põhjusel, et ehitist kujundatakse ümber nii, et seda võib pidada uueks ehitiseks.⁸⁶

⁸² Kohtujuristi ettepanek, *supra nota* 80, p 74.

⁸³ Boria, P. (2017). *Taxation in European Union* (2nd ed). Cham: Springer International Publishing, 83.

⁸⁴ Kohtuotsus, *supra nota* 74, p 52.

⁸⁵ Van Doesum, A., Van Kesteren, H., Cornielje, S., Nellen, F. (2016). *Fundamentals of EU VAT law* (2nd ed). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 286.

⁸⁶ Kohtujuristi ettepanek, *supra nota* 80, p-d 75,76 ja 78.

1.2.4. Oluliselt parendatud ehitise käibemaksuseaduse tähenduses

Lisaks ümberkujundamise kvalitatiivsetele omadustele saab ehitise ümberkujundamist ja sellega seotud ehitise olulist muutust määrata ka kvantitatiivselt ehk saab kehtestada koguselist kriteeriumi, mille kohaselt peavad ümberkujundamise kulud moodustama teatud protsendi asjaomase ehitise algsest väärtusest. Sellist võimalust rakendab ka Eesti seadusandja võttes ümberkujundamise mõistet Eesti õigusesse üle, kasutades selleks mõistet „parendamine“. Sellel mõistel puudub selge definitsioon, kuid KMS-i kohaselt loetakse ehitise või selle osa oluliselt parendatuks, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.⁸⁷ Ehk olukorras, kus 200 000 eurot maksev ehitise parendatakse ja sellega seotud kulutused ületavad 220 000 eurot, on tegemist oluliselt parendatud ehitisega, mille müük on kohustuslikus korras käibemaksuga maksustatav. Kuigi KMS-i „parendamise“ ja käibemaksudirektiivi „ümberkujundamise“ vahel esineb terminoloogiline erinevus, ei too see kaasa KMS-i vastuolu käibemaksudirektiiviga juhul, kui parendamise all mõeldakse ümberkujundamisele omast, st ehitist peab olema oluliselt muudetud eesmärgiga muuta selle otstarvet või muuta märkimisväärselt selle kasutustingimusi.⁸⁸ Kuivõrd iga liikmesriik peab ise sisustama olulise ja märkimisväärse muudatuse kriteeriumi, siis Eestis ongi see sisustatud koguselise määraja kaudu ehk parendatud ehitise maksustamisel tuleb lähtuda parenduskulude suuruselt ja nende suhtest soetusmaksumusega. Ühtlasi tuleb meeles pidada, et maksustamise rakendamiseks ei tohi ehitist parenduskulude teostamise järgselt kasutusele võtta, vaid parendatud ehitise tuleb võõrandada enne selle taaskasutusele võtmist.

Käibemaksudirektiiv lubab liikmesriikidel kehtestada üksikasjalikke eeskirju esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamisele, kuid Eestis selliseid eeskirju kehtestatud pole. Kuigi põhiseaduse⁸⁹ paragrahvist 13 tulenev õigusselguse põhimõte tähendab seda, et õigusnormid peavad olema piisavalt selged ja arusaadavad, et seaduse adressaatidel oleks võimalik nende sisu kergesti mõista, siis paraku oluliselt parendatud ehitist puudutav regulatsiooni tõlgendamise ja kohaldamisega tekib praktikas hulgaliselt küsimusi, mida uuritakse magistritöö järgmises peatükis. Eeltoodust tulenevalt leiab autor, et oluliselt parendatud ehitise maksustamise regulatsioon pole kõige õnnestunud ning ja seda tuleks konkreetsemalt sõnastada. Vastavad ettepanekud tuuakse magistritöö viimases peatükis.

⁸⁷ KMS § 16 lg 2 p 3.

⁸⁸ Kohtuotsus, *supra nota* 74, p 52 ja 57.

⁸⁹ Põhiseadus. RT I, 15.05.2015, 2.

Oluliselt parendatud ehitise selline maksustamise regulatsioon jõustus alates 01.01.2006. See erineb varasemast parendatud ehitise määratlusest, mille kohaselt käsitati renoveeritud kinnisasja võõrandamist maksustatava kinnisasja käibena (kui ehitise võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu) juhul, kui põhivarana kapitaliseeritavad ehitise rekonstrueerimise või renoveerimise kulutused (sh eraldi objektidena kapitaliseeritavad kulutused) moodustasid 60% või rohkem ehitise müügihinnast ilma kasumimarginaalita. Muudatuse jõustumise ajal, ehk olukorras, kus maksumaksja tegi kinnisasjale parendusi 2005. aastal ja müüs kinnisasja 2006. aastal, tuli maksustamisel lähtuda muuhulgas ehitise parendamise alustamise ajast 2005. aastal ja osatähtsusest võrreldes 2006. aastaga. Näiteks kui parendamine toimus olulises osas 2005. aastal ja ehitise renoveerimise kulutused ei moodustanud 60% selle müügihinnast ilma kasumimarginaalita (ehk tegemist ei olnud maksustatava käibega vanade reeglite järgi), samas ületasid need 10% ehitise soetusmaksumust (mis uute reeglite järgi tähendaks kinnisasja kohustuslikus korras maksustamist), siis ei olnud parendustööde mahtu tarvis ümber arvestada ning kinnisasja võis müüa maksuvabalt. Matemaatilist analoogiat rakendades tähendas see, et kui ehitise soetusmaksumus oli 1 miljon krooni (Eesti rahaühikuks olid kuni 01.01.2011 kroonid), parendustega seotud kulud 1,1 miljon krooni (ületasid 10% võrra ehitise soetusmaksumust, uue reeglite järgi maksustatav tehing) ning müügihind ilma kasumimarginaalita oli seega 2,1 miljonit krooni, siis parenduskulud moodustasid müügihinnast 52% ning arvestades parendustööde toimumise aega ja osatähtsust muudatuse jõustumise ajaks sai tehingule 2006. aastal endiselt rakendada maksuvabastust, kuna vana regulatsiooni järgi ei ületanud parendustööd 60% kinnisasja müügihinnast.⁹⁰ Jõustunud muudatuse kohaselt ei võeta maksustamisel enam arvesse ehitise müügihinda, vaid oluline on ehitise soetusmaksumuse ja parendustööde kulude suurus ja nende suhe. Muudatuse eesmärk oli täpsustada maksuvabastuse rakendamist, sätestades, et oluliselt parendatud ehitise või selle müüki maksustatakse seega sarnaselt uue ehitise müügiga.⁹¹

Varem kehtinud parendatud kinnisasja regulatsioonist nähtub, et parendatud kinnisasja võõrandamist võrdsustati teatud tingimuste täitmisel kinnisasja võõrandamisega enne esmast kasutuselevõttu. Kehtivate parendamist puudutavate reeglite kohaselt maksustatakse parendatud kinnisasja juhul, kui kinnisasi on parendatud oluliselt ning see võõrandatakse enne parendamisele

⁹⁰ Varend, Õ., Sõerd, A. (2007). EML küsimused Rahandusministeeriumile seoses kinnisasjade maksustamisega ja Rahandusministeeriumi vastus EML-ile. *MaksuMaksja*, 5, 12 ja 14.

⁹¹ Rahandusministeerium. (2005). *Seletuskiri käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu (740 SE) juurde*. Kättesaadav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/85fcf9e6-460c-3bb7-93d9-65e6e08e6a48/K%C3%A4ibemaksuseaduse%20ja%20maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20seadus>, 7. detsember 2020, 24.

järgnevat taaskasutuselevõttu. Ehk erinevalt varem kehtinud reeglitest ei seota parendatud kinnisasja võõrandamist kinnisasja võõrandamisega enne esmast kasutuselevõttu, vaid oluline on kinnisasja taaskasutuselevõtt. Neil mõistetel puudub kattuv osa. Riigikohus on selgitanud, et kui taaskasutuselevõtt tuleb siduda varem kasutatud ehitise parendamisega, siis esmakasutuselevõtt uusehitisega. Ehitise parendamise sidumine esmakasutuselevõtuga moonutaks alates 01.01.2006 kehtiva redaktsiooni sisu, sest oluline on hoopiski see, millisel määral ehitist parendatakse.⁹² Seega on oluline eristada, et pärast parendustööde lõppu on tegemist ehitise taaskasutuselevõtu, mitte esmase kasutuselevõtuga ja parendatud ehitise maksustamine sõltub sellest, millisel määral ehitist parendati.

1.2.5. Ümberkujundatud ja oluliselt parendatud ehitise maksustamise kohtupraktika

Kuivõrd ümberkujundamine muudab märkimisväärselt ehitise kasutustingimusi või -otstarvet, siis on ümberkujundatud ehitise võrdsustatud paljudes riikides uusehitisega.⁹³ Küll aga tekib küsimus, kuidas käsitatakse sellise ehitise võõrandamist, mille ümberkujundamine toimub uue ehitise ehitamise eesmärgil ja mille tööd ei ole tehingu toimumise ajaks veel lõppenud, st kas uue ehitise ehitusfaasis võõrandamise puhul on tegu uue ehitise võõrandamisega enne esmast kasutuselevõttu või peab maksustamisel lähtuma olemasoleva ehitise võõrandamisest, mille esmane kasutuselevõtt toimus juba varem. Nii on olnud arutlusel olukord, kus ostja soetas kinnisasja, et ehitada see ümber uueks hooneks. Kinnisasja soetamise hetkel oli antud kinnisasjal müüja tellimusel ja kulul juba tehtud mitmesugused lammutustööd, ent ehitise oli endiselt veel kasutuskõlbulik ja vähemalt osa sellest oli üldsusele avatud (tegemist oli kaubanduskeskusega, mille vähemalt üks kauplus töötas). Peale kinnisasja soetust tegi ostja edasisi remondi- ja ümberehitustöid nii, et mõlema tehingupoole tehtud tööde tulemuseks oli uus hoone. Kuigi tehingu kavatsuseks oli vana ehitise lammutamine ja uue ehitamine, leidis kohus, et tegu ei ole ehitise võõrandamisega enne esmast kasutuselevõttu ehitise ümberkujundamise käigus, kuna müüja oli võõrandamise hetkel teinud vaid osalisi lammutustöid ja hoone oli osaliselt kasutuses, samas kui ostja alustas hoone uueks ehitiseks ümberkujundamise tegelikke töid tervikuna pärast kõnealuse võõrandamistehingu tegemist.⁹⁴

Eelmise näite puhul on määrav ehitise kasutuskõlbulikkus ja reaalne kasutus võõrandamistehingu ajal. Sarnastel asjaoludel langetas kohus vastupidise otsuse. Analoogselt soetas ostja maatüki koos

⁹² RKHKo 3-3-1-18-09, p 11 ja 12.

⁹³ Van Brederode, R.F., *supra nota* 77, 18.

⁹⁴ Kohtuotsus, 12.07.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, p-d 10, 15 ja 38.

lagunenud hoonetega, mida kavatses täielikult lammutada ja ehitada tühjaks jäänud maatükile uued hooned. Kokkuleppe kohaselt taotles müüja lammutusloa ja kandis sellega seotud kulusid (kulud liideti kinnisasja müügihinnale). Võõrandamistehingu ajaks olid müüja poolt teostatud osalised lammutustööd ning seejärel ehitati ostja tellimusel ja kulul uued hooned. Ühelt poolt oli argumenteeritud, et osaliselt lammutatud ehitise on alati vana ehitise, mida on juba kasutatud ja seega ei saa olla tegu ehitise võõrandamisega enne selle esmast kasutuselevõttu. Samas on kohus leidnud, et nimetatud tehingu võõrandamise eesmärk oli algusest peale vanad hooned lammutada ja anda üle maatükk, et püstitada sinna uued ehitised. Antud juhul on kinnisasja võõrandamine ja ehitiste lammutustööd nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu (kuna selle osadeks jagamine oleks kunstlik), mille majanduslik sisu oli anda üle ehitustöödeks valmis maatükk. Seega on kohus märkinud, et olukorras, kus võõrandatakse maatükki koos lagunenud ehitisega, mis kuulub lammutamisele nimetatud maatükile uue ehitise ehitamise eesmärgil ning mille lammutustööd on alanud juba enne võõrandamistehingut (olenemata, kui kaugemale on lammutustöödega võõrandamise hetkel jõutud), tuleb maatüki võõrandamist ja lammutustöid pidada üheks tehinguks, mille eesmärk on tervikuna mitte olemasoleva ehitise (maksuvaba tehing), vaid hoonestamata maatüki võõrandamine (maksustatav tehing).⁹⁵

Eeltoodust nähtub, et oluline on arvesse võtta tehingu tegelikku eesmärki ja tehingupoolte taht, kuna see võib heita rohkem valgust tehingu alusloogikale. Küll aga tuleb meeles pidada, et poolte tahte kaalu ei tohi ülehinnata. Pelgalt poolte avaldustel, mida ei toeta konkreetsete tõendid, ei saa olla mingit tähtsust. Poolte tahtel ei ole kaalu, kui selle kohaselt peaks tootega pärast tarnimist mingi ajal tulevikus kolmandate isikute sekkumise tagajärjel midagi muutuma. Tehingupooltel oleks liigagi lihtne lisada lepingusse vastavasisuline avaldus ehitise tuleviku kohta, et saavutada käibemaksuga maksustamise seisukohast soovitud tulemus. Poolte tahe on asjakohane vaid siis, kui see puudutab eesmärki, mida pooled soovivad kõnealuse tehingu kaudu saavutada.⁹⁶ Vastavasisulisi suuniseid andis Euroopa Kohus oma hiljutises vaidluses, mille sisuks oli maatüki koos vana kasutuskõlblikku ehitise võõrandamisega ja kus tehingupoolte tahteks oli vana ehitise lammutada ja ehitada selle asemel uus ehitise.⁹⁷ Nimelt soetas ostja (b) müüjalt (a) maatüki koos terve ja täielikult toimiva laohoonega, eesmärgiga ehitada selle asemele uued noortele mõeldud

⁹⁵ Kohtuotsus, 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, p-d 11, 14, 15, 28, 29, 37, 39 ja 40.

⁹⁶ Kohtujuristi ettepanek, 19.03.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:226, p-d 48-50 ja 65.

⁹⁷ Vastmans, S. (2020). CJEU in KPC Herning: The Supply of Land with a Building to Be Demolished Is not Necessarily a VAT Taxable Supply of Building Land. *Intertax*, 48, 261.

sotsiaalkorterid. Ükski tehingupool ei olnud kohustatud laohoonet lammutama. Maatükk koos toimiva laohoonega müüdi edasi äriühingule (c) tingimusel, et eelmine omanik (b) kohustab sellele maatükile projekteerima ja ehitama sotsiaalkortereid. Lõppostjast äriühing (c) korraldas laohoone osalise lammutamise omal kulul ja vastutusel ja ostja (b) ei olnud peale võõrandamistingut sellesse üldse kaasatud. Seega olukorras, kus kinnisasja esimese ja teise müügi ajal oli kinnisasjal asuv laohoone terve ja mille lammutustööd pole võõrandamistingute ajal aset leidnud (lammutamise kuupäev ei olnud isegi paigas, rääkimata sellest, et lammutustööde ebaõnnestumist ei saanud välistada), ei saa kinnisasja võõrandamist ja lammutustöid pidada üheks majanduslikult teineteisest sõltuvaks tehinguks. Kinnisasja esimene ega teine müük ei kasvatanud kinnisasja majanduslikku väärtust, mis oleks käibemaksuga maksustamise aluseks (kinnisasi saaks taas muutuda lisandväärtuseahela osaks, kui selle lammutustööd oleksid alustatud võõrandamistingute ajal). Seega vaatamata poolte tahte ehitist täielikult või osaliselt lammutada ja ehitada vana laohoone asemele uued sotsiaalkorterid, ei olnud see piisavaks asjaoluks, kuivõrd isikute tahet ei toetanud konkreetsed tõendid.⁹⁸

Eelnevat kohtupraktikat analüüsides selgub, et ümberkujundamise üheks eelduseks on see, et ehitise olulise muutumise tulemusena muutub ka selle otstarve. Ühes vanemas kohtulahendis oli arutusel küsimus, kas vana antiikraamatu restaureerimise tulemusel tekib uus kaup ehk uus raamat. Kohus on järeldanud, et kui restaureerimise tulemusena tekib ese (kaubaartikkel), mille põhilised omadused ja otstarve erinevad algsest restaureerimisest asja omadustest ja otstarbest, siis on tegu uue kaubaga.⁹⁹ Kui sama seisukohta rakendada kinnisasjadele, siis võiks järeldada, et kui vana kontorihoone renoveerimise tulemusena ei muutu selle otstarve ja hoone jääb kasutusse kontorihoonena, siis ei ole tegu uusehitisega, samas kui näiteks tootmishoone ümberkujundamisel korterelamuks võib järeldada, et tegu on uusehitisega, kuna muutus selle kasutusotstarve.¹⁰⁰ Eesti kohtupraktika kohaselt ei nähtu ega tulene, et KMS paragrahvi 16 lõike 2 punkti 3 tõlgendamisel oleks oluline ehitise sihtotstarbe muutmine.¹⁰¹ Seega kui maksumaksja on parendanud vana kortermaja ning seda kasutatakse peale parendustööde lõppu endiselt samal otstarbel (kuid märkimisväärselt muudetud kasutustingimustel), siis on tegu endiselt parendustöödega ja ehitise maksustamine sõltub sellest, kas parendamine toimus olulises määras või mitte. Sama kehtib ka vastupidisel juhul, kui parendustööde tulemusena kasutatakse ehitist muul otstarbel. Seega on

⁹⁸ Kohtuotsus, 04.09.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, p-d 14, 15, 45, 48, 57, 58 ja 63.

⁹⁹ Kohtuotsus, 14.05.1985, Van Dijk's Boekhuis vs. Staatsecretaris van Financien, C-139/84, EU:C:1985:195, p 24.

¹⁰⁰ Van Brederode, R.F., *supra nota* 77, 9.

¹⁰¹ Kohtuotsus, *supra nota* 92, p 12.

parendatud kinnisasja maksustamisel määravaks asjaoluks parendustöödega seotud kulude suurus, mitte parendatud kinnisasja otstarbe muutus.

Kuigi parendatud kinnisasja maksustamise regulatsioon tundub esmalt õigusselge ega tekita mitmeti mõistetavusi, siis tegelikult esineb parendatud kinnisasja maksustamisel mitmeid küsitavusi ja selgitamist vajavaid nüansse. Autor keskendub nendele magistritöö järgmises peatükis. Ühtlasi analüüsitakse juurdeehitise ja selle maksustamisega seonduvat.

2. PARENDATUD EHITISE MAKSUSTAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID

2.1. Probleemid parendatud ehitise maksustamisega

Eelnevast selgub, et parendatud ehitiste käibemaksuga maksustamise regulatsioon on muutunud alates 01.01.2006. Juba 2006. aastal tekitas muudatus praktikas palju arusaamatusi ja küsimusi ning kuivõrd seadusesätet pole vahepeal muudetud ega täpsustatud, siis jätkuvad selle tõlgendamisega seotud probleemid ka tänapäeval. Autor uurib põhilisi probleeme oluliselt parendatud ehitise maksustamisega seonduvalt. Nimetatud teema käsitus omab magistritöö konteksti arvestades olulist tähendust, kuna sellest formeerub magistritöö põhiline lahendus vajav uurimisküsimus, mida on analüüsitud kõnealuse peatüki teises alapeatükis.

Kõik maksuõigussuhte obligatoorsed elemendid peavad olema kindlaks määratud seaduses. Tulenevalt õiguskindluse põhimõttest on nõutav, et maksuseadus peab olema sedavõrd konkreetne, et tõlgendamis- ja valikuvõimalusi jääks võimalikult vähe. Lisaks peab maksuseadus olema niivõrd arusaadav, et maksumaksja saaks seaduse teksti lugedes oma tulevased maksud välja arvutada.¹⁰² Õiguskindluse põhimõte on väidetavalt üldsegi üks olulisemaid Euroopa Kohtu poolt tunnustatud üldpõhimõtteid¹⁰³ ning selle kohaselt peaksid õigusnormid olema selged, täpsed, stabiilsed, kindlad ja prognoositavad.¹⁰⁴ Seda põhimõtet järgides peaks seega olema ühetähenduslikult mõistetav, et kui äriplaani kohaselt soovitakse kasutatud kinnisasja parendada ning seda hiljem ka enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu võõrandada, siis tuleb maksustamisel jälgida parenduskulude piiri täitumist. Ehk kui maksumaksja soovib vastust, kas parendatud ehitist tuleks käibemaksuga maksustada või mitte, siis on esmalt elementaarsena tunduv vastus määratud parenduskulude suuruse osatähtsuse kaudu ehitise soetusmaksumusest. Kui parenduskulude suurus on vähemalt 110% võrreldes soetusmaksumusega, tuleb

¹⁰² Lehis, L. (1999). Maksuõiguse üldpõhimõtted. *Juridica*, 5, 239 ja 242.

¹⁰³ Portuese, A., Gough, O., Tanega, J. (2017). The principle of legal certainty as a principle of economic efficiency. *European journal of law and economics*, 44, 132.

¹⁰⁴ Van Meerbeeck, J. (2016). The principle of legal certainty in the case law of the European Court of Justice: from certainty to trust. *European law review*, 41, 275.

võõrandamistingule kohustuslikus korras lisada käibemaks, kuna selliselt tekib parenduskulude piiri täitumisega ehitise uus esmakordne tarbimisväärtus. Oluliselt parendatud ehitise käibemaksuga maksustamise lähtumine n-ö matemaatilisest tehtest ehk parenduskulude liitmine ning seejärel osakaalu leidmine soetusmaksumusest tundub esmalt õigusselge ega vaja täpsemaid selgitusi. Süvenedes regulatsiooni sisusse tuleb aga tõdeda, et selle sõnastus on lakooniline ning abiks ei ole ka käibemaksudirektiivis mainitud ümberkujundamise üksikasjalikud eeskirjad, sest Eestis selliseid eeskirju õigusselguse ja -kindluse tagamiseks pole kehtestatud. Sätte põhjalikumal uurimisel tekivad erinevad küsimused, nt mis töid täpsemalt hõlmab parendamine, mida arvatakse parenduskulude sisse, mida tähendab ehitise soetusmaksumus ja kuidas seda arvutatakse. Seadus ei anna nendele küsimustele vastuseid, kuigi nende sisustamisel ja nendega arvestamisel on oma maksuõiguslik ja -arvestuslik tagajärg.

2.1.1. Oluliselt parendatud ehitise definitsioon

Nagu eelnevast selgub, siis KMS ei defineeri parendatud ehitise mõistet. Selle mõistmisel on oluline kasutada mitmeid seaduse tõlgendamise meetodeid. Selleks, et oluliselt parendatud ehitise maksustamise reegleid saaks rakendada, tuleks mõista õigusnormi sõnastust (grammatiline tõlgendamine), analüüsida sellega seotud seletuskirju (teleoloogiline tõlgendamine) ning seejärel võrrelda ja analüüsida seda koosmõjus teiste õigusnormidega (süsteemiline tõlgendamine). Parendatud ehitise maksustamise muudatuse sisse viinud käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse seletuskirjast selgub, et oluliselt parendatud ehk renoveeritud ehitise sätte sõnastamisel on lähtutud raamatupidamises kasutusel olevatest mõistetest, et sätte rakendamisel oleks võimalik lähtuda raamatupidamiskäsitlusest.¹⁰⁵ Kuivõrd maksuõigusliku tagajärjega mõiste peaks olema defineeritud seaduses, siis tuleb eelnõu autorite arvates ehitise parendamine KMS-i mõttes samastada ehitise renoveerimisega raamatupidamise seaduse mõttes.¹⁰⁶ Vaatamata toodud suunitlusele ei ole see aga võimalik, kuna üheski raamatupidamise seaduse¹⁰⁷ sättes pole renoveeritud ehitise mõistet mainitud ega defineeritud. Kuivõrd mõiste puhul ei ole raamatupidamiskäsitlusest õigusakti tasandil võimalik lähtuda, siis on autor otsinud mõiste määratlust Raamatupidamise Toimkonna juhendist (RTJ), kuid ka juhendi ühestki lisast pole võimalik välja lugeda renoveerimise definitsiooni. Juhend küll sätestab materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute parendus-, remondi- ja hoolduskulude

¹⁰⁵ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu (740 SE) juurde, *supra nota* 91.

¹⁰⁶ Vallaste, V. (2006). Probleemid renoveeritud ehitise maksustamisega. *MaksuMaksja*, 6-7, 22.

¹⁰⁷ Raamatupidamise seadus. RT I, 15.03.2019, 12.

kajastamisega seonduvat¹⁰⁸, kuid sellegipoolest ei selgita see renoveeritud ehk parendatud ehitise mõiste olemust. Pealegi on autor arvamusel, et kui äriühingu plaaniks on soetusjärgselt ehitise parendamine ning kasumiga edasimüük, siis ei võeta sellist ehitist raamatupidamislikult arvele põhivara ega kinnisvarainvesteeringuna. Autor leiab, et kinnisasi peaks olema arvele võetud käibevarana, kuivõrd varude mõiste hõlmab muuhulgas selliseid objekte nagu edasimüügiks hoitavad seadmed ja kinnisvara.¹⁰⁹ Ka kohus on möönnud, et põhivarana kasutamine tähendab kinnisaja puhul selle tasu eest kasutada andmist üüri- või rendilepingu alusel või pikaajalist kasutamist oma ettevõtte majandustegevuses näiteks büroo-, lao- või tootmishoone. Seevastu müügi eesmärgil ehitatud hoone kajastatakse käibevarana ning seejuures pole oluline, kui pikk on hoone ehitamise ja müügi ettevalmistamise ning müügi vaheline ajavahemik.¹¹⁰

2.1.2. Parendustööde piiritlemine

Kehtiv KMS-i parendatud ehitise maksustamise regulatsioon ei reguleeri ega sätesta piiranguid, mis töid täpsemalt peaks parendamine hõlmama ning milliseid kulusi saaks kajastada parenduskulude all. Maksustamisel on oluline üksnes parenduste ja soetusmaksumuse suhe. Euroopa Kohus on välja toonud, et ümberkujundamine ei tohiks hõlmata toiminguid, mis on ehitamise mõistest kauged. Sellest saab järeldada, et parendamistööd (käibemaksudirektiivi mõistes ümberkujundamine) peaksid hõlmama selliseid töid, mis on iseloomulikud ehitamise mõistele. Selleks, et saada aimu, mida võib kvalifitseerida parendustööde alla, tuleb seega avada ehitamise mõiste sisu, mis on reguleeritud EhS-is.

EhS-i § 4 lg 1 sätestab, et ehitamine on ehitise püstitamine, rajamine, paigaldamine, lammutamine ja muu ehitisega seonduv tegevus, mille tulemusel ehitise tekib või muutuvad selle füüsilised omadused. Füüsilised omadused on kõik sellised omadused, mida saab mõõta ja kirjeldada füüsiliste näitajatega.¹¹¹ Nagu on välja toodud, siis ehitamine hõlmab ka hoone lammutamist. Ka eelnevalt mainitud kohtupraktika kohaselt kvalifitseeruvad uue hoone ehitamiseks tehtavate tööde (sh ümberehitustööde) alla lammutustööd.¹¹² Seega kui maksumaksja soovib teha parendustöid ning nende käigus osa hoonest lammutatakse, siis kuulub viimane parendustööde mõiste alla ning lammutamisega seotud kulusid saab arvestada parenduskulude sisse.

¹⁰⁸ Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine. RT I, 20.12.2019, 26, § 3, lisad 5-6, p-d 27-28 ja 31-32.

¹⁰⁹ *Ibid.*, lisa 4, p 6.

¹¹⁰ RKHKo 3-17-933, p 11.2.

¹¹¹ Seletuskiri ehitusseadustiku eelnõu (555 SE) juurde, *supra nota* 19, 10.

¹¹² Kohtuotsus, *supra nota* 94, p 32.

EhS-i paragrahvi 4 lõigetes 2-4 määratletakse mõned olulisemad ehitamise alaliikide definitsioonid, milleks on laiendamine, ümberehitamine ja lammutamine. Ehitise laiendamine on ehitamine, mille käigus muudetakse olemasolevat ehitist sellele juurde- ehk külge-, peale- või allaehitamiseks. Ehk lihtsamalt öeldes, kui olemasolev ehitist jääb alles, kuid sellele ehitatakse näiteks midagi peale, siis on EhS-i mõistes tegemist ehitise laiendamisega. Samas ei peaks laiendamiseks pidama juhtumit, kus mitu olemasolevat ehitist ühendatakse mingi struktuurelemendiga, näiteks galeriiga.¹¹³ Olukorras, kus hooned on ülekaalukas osas üksteisest välispiiretega eraldatud, eraldi vundamentidel ning eraldi siseruumidega, ei ole nende ühendamine galeriiga piisav, et pidada neid üheks hooneks, olgugi et galerii kaudu on kavandatud ka sissepääs hoonetesse. Galerii ei loo üht terviklikku siseruumi ning selle põhieesmärgiks ei ole tekitada liikumisvõimalus ühest hoonekorpusest teise. Galerii puudumisel ei oleks korpusel küll ühist sissepääsu, kuid neid saaks sellegipoolest kasutada eraldi.¹¹⁴ Ehitise ümberehitamine ehk rekonstrueerimine on ehitamine, mille käigus olemasoleva ehitise omadused muutuvad oluliselt, kusjuures ümberehitamisena ei käsitleta olemasoleva ehitise üksikute osade vahetamist samaväärsete vastu. Ümberehitamine on selline ehitamine, mille käigus muudetakse hoone piirdekonstruktsioone, kande- ja jäigastavaid konstruktsioone, paigaldatakse, muudetakse või lammutatakse tehnosüsteemi (muudab ehitise omadusi, sh välisilmet), muudetakse oluliselt ehitise tööparameetreid või kasutatavat tehnoloogiat, viiakse ehitist kooskõlla kasutusotstarbele vastavate nõuetega ning taastatakse osaliselt või täieliku hävinud ehitist.

Ehitise lammutamise all tuleb mõista ehitamist, mille käigus ehitist eemaldatakse või likvideeritakse osaliselt või täielikult. Seejuures täielik ehitise lammutamine tähendab selle eemaldamist aluspinnasest ning osaline lammutamine võib tähendada ehitise mahu või muude parameetrite vähendamist, ehitise osa eemaldamist jne.¹¹⁵ EhS-i paragrahvi 4 lõike 4 kolm viimast lauset selgitavad, et kui lammutamise eesmärk on ehitada lammutatud ehitise asukohale sellega olemuslikult sarnane ehitist (st selle kasutusotstarve, arhitektuuriline lahendus ja maht ei muutu), võib seda käsitleda ehitise ümberehitamisena ehk taastamisena. Kui aga lammutamise eesmärk on ehitada lammutatud ehitise asukohale olemuslikult uus ehitist, on tegemist ühe ehitise lammutamise ja teise ehitise ehitamisega (püstitamise või rajamisega).

¹¹³ Seletuskiri ehitusseadustiku eelnõu (555 SE) juurde, *supra nota* 19, 10.

¹¹⁴ RKHKo 3-17-1930, p 12.

¹¹⁵ Seletuskiri ehitusseadustiku eelnõu (555 SE) juurde, *supra nota* 19, 11.

Kõik eelnevad toimingud, st ehitise laiendamine, ümberehitamine ja lammutamine on ehitamise alaliigid ning seega kuuluvad ehitamise mõiste alla. Kuivõrd ümberkujundamise tööde all käibemaksudirektiivi tähenduses tuleb mõista eelkõige ehitamise mõistega haakuvaid toiminguid, siis siseriikliku õiguse tõlgendamise analoogiat rakendades järeldub, et parendamistööd võivad seega hõlmata nii ehitise laiendamist, ümberehitamist kui lammutamist. Järelikult saab ka eelnimetatud töödega kaasnevaid kulusi kajastada parenduskuludena.

Samas on oluline tõdeda, et osa ehitise püstitamise või ümberehitamise käigus tehtavatest töödest ei kvalifitseeru ehitamise mõiste alla EhS-i tähenduses. Näiteks maja välisseina ülevärvimine ei ole ehitamine kehtiva EhS-i tähenduses.¹¹⁶ Samuti ei saa pidada ehitamiseks tapeedi panemist seinale (sellega ei muudeta ehitise füüsilisi omadusi või pole muutused märkimisväärsed), kardina paigaldamist aknaavasse kui ka puhtalt ilu pärast pisiskulptuuri asetamist aeda.¹¹⁷ Kuivõrd neid töid ei saa lugeda ehitamiseks, siis loogiliselt järeldades ei saa need kuuluda ka parendustööde alla. Ka eelnevalt mainitud Euroopa Kohtu praktika suunisest järeldub, et ümberkujundamine ei hõlma lihtsalt hooldus- ja säilitustöid või puhtalt ilu pärast tehtavaid töid. Seega kui parendustööde käigus tehakse samasisulisi töid, nt värvitakse seinu, kleebitakse tapeet, sisustatakse tuba, soetatakse mööbel vms, siis ei saa selliseid töid lugeda parendamisega seotud töödeks KMS-i mõistes ning vastavaid kulusid kajastada seega parenduskulude all.

Praktikas tuleb parenduskulude hulka arvata neid kulusid, mis raamatupidamisarvestuses lisatakse ehitise soetusmaksumusele. Selline suunis tuleneb eelnevalt mainitud RTJ-ist.¹¹⁸ Seega võib raamatupidamiskäsitlusest tulenevalt parenduskuludeks pidada neid kulusi, mis tõstavad ehitise raamatupidamuslikku väärtust, sh ka välisrajatiste rekonstrueerimistööd ning ehitisega püsivalt ühendatud sisustus (nt sisseehitatud köök, garderoob). Samas ei arvata ehitise parenduskulude hulka hoone ümbruse korrastamisega seotud töid ja materjale, aga ka kinnistuväliseid töid.¹¹⁹ Lisaks on parenduskulude arvestamise all oluline teada, et neid võetakse arvesse ilma käibemaksuta.¹²⁰ See reegel ei ole küll sätestatud ei KMS-is ega RTJ-is, kuid loogika seisneb selles, et kuivõrd ehitise võetakse raamatupidamises arvele soetusmaksumuses ilma käibemaksuta,

¹¹⁶ *Ibid.*

¹¹⁷ Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium. (2020). *Ehitusseadustiku parim praktika*. Kättesaadav: <https://mkm.ee/et/eesmargid-tegevused/ehitus-ja-elamumajandus/parim-praktika#1>, 18. detsember 2020.

¹¹⁸ RTJ, *supra nota* 108, lisa 5, p 31 ja lisa 6 p 27.

¹¹⁹ TlnRnKo 3-16-1948, p 8.

¹²⁰ Maksu- ja Tolliamet. (2020). *2019 IV kvartali siduvate eelotsuste kokkuvõtted*. Kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/maksukorraldus-maksude-tasumine/siduvad-eelotsused/siduvate-eelotsuste-kokkuvotted/2019-iv-kvartali>, 19. jaanuar 2021.

siis tuleb soetusmaksumust suurendada parendamiskulude näol ka ilma käibemaksuta, et mõlemad summad oleksid KMS § 16 lg 2 p 3 proportsiooni leidmisel võrreldavad. Vastasel juhul tekib ebaloogiline olukord, kus käibemaksuga soetusmaksumusele lisatakse vähemalt 110% ulatuses ületavaid käibemaksuga parenduskulusid ning järelkult tuleb oluliselt parendatud kinnisasja müügitehingule lisada käibemaksu topelt.

2.1.3. Soetusmaksumuse olemus

Järgmine arusaamatusi ja küsitavusi tekitav teema on soetusmaksumuse arvutamine. Soetusmaksumuse täpne määramine on oluline, kuivõrd sellest lähtuvalt arvestatakse ka parenduskulude suhet. Vaatamata sellele ei ole soetusmaksumuse mõistet ega selle määramise reegleid KMS-is defineeritud. Erimeelsusi tekitab, mis meetodikal tuleb soetusmaksumust arvestada (kas soetusmaksumuse või õiglase väärtuse meetodil) ning mis õiguslikul alusel väärtus leida. Teatud selgust KMS-i mõistes soetusmaksumuse arvestamiseks tõi hiljutine kohtupraktika.

KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses tuleb soetusmaksumusena mõista kinnisasja omandamise maksumust/väärtust (mitte kinnisasja õiglast väärtust¹²¹). Ostu-müügi puhul tähendab kinnisasja omandamise maksumus/väärtus eelkõige tehingu osapoolte kokkulepet kinnistu väärtuse osas, samuti omandamisega kaasnevat muid vältimatuid kulusi (nt kinnisasja koormavatest kasutuslepingutest ennetähtaegseks vabastamiseks sõlmitud kohtulike kompromisside raames tasutud kulud). Seejuures peab tehingu osapoolte kokkulepe tehingu väärtuse osas vastama kahtlemata poolte tegelikule tahtele ja tehingu tegelikule majanduslikule sisule (ei tohi sisalda kuritarvitust). Ka muul viisil omandi ülemineku korral (nt äriühingu jagunemisel) puudub alus välistada see KMS § 16 lg 2 p 3 kohaldamisalast ja lähtuda soetusmaksumuse tuvastamisel muudest kaalutlustest. Eeltoodust lähtuvalt võib kinnisasja soetusmaksumuse sisustamine õiglase väärtusena olla problemaatiline ning majanduslikult ebaloogiline ja -õiglane, sest vara turuväärtus ja selle muutumine sõltub muuhulgas paljudest välistest teguritest. Muuhulgas ei kajasta kinnistu õiglane väärtus kinnistu omandamisele järgnevatel maksustamisperioodidel kinnistu soetusmaksumuse muutust, vaid kinnistu raamatupidamislikku väärtust konkreetse ajahetke seisuga, mis võibki erineda soetusmaksumusest. Õiglase väärtuse ja senise soetusmaksumuse vahe on raamatupidamislikult käsitatav kasumi või kahjumina väärtuse muutumisest, mitte osana soetusmaksumusest.¹²² Seega

¹²¹ RTJ lisa 6 punkti 5 järgi peetakse õiglaseks väärtuseks summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

¹²² Kohtuotsus, *supra nota* 119, p 9 ja 14.

eeltoodut silmas pidades tuleb kinnisasja soetusmaksumusena mõista kinnisasja omandamisel tasutud maksumust ehk tegelikku summat, mida on kinnistu soetamisel tasutud.

2.1.4. Ehitise soetusmaksumuse arvutamine

Kui kinnistu soetusmaksumus on leitud, siis sellest ei piisa parendatud ehitise maksustamise reeglite rakendamisel. KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punkti 3 soetusmaksumuse all on mõeldud üksnes ehitise soetusmaksumust, kuivõrd parenduskulude suhet võrreldakse ehitise, mitte kogu kinnisasja soetusmaksumusega. Selline käsitlus tekitab vastumeelsusi, kuivõrd ehitist eraldi soetada ei saa ja soetatakse ikka kinnisasi koos selle oluliste osadega ehk ehitisega. Sellegipoolest tuleb kogu kinnistu soetusmaksumusest leida ehitise soetusmaksumus (nt tellides hinnangut ehituseksperdilt, mis eeldab täiendavaid rahalisi kulutusi) või tuletada see kinnistu kogu soetusmaksumusest maa hinna lahutamise teel. Maa ja ehitise soetusmaksumust eristatakse ka põhjusel, et nii kinnistu (uue ehitise) esmamüügi kui ka oluliselt parendatud kinnistu (ehitise) esmamüügi korral sisaldab kinnistu hind endas maa hinda ning selleks, et ei tekiks maa hinna topeltmaksustamist, on põhjendatud eristada kinnistu väärtust ja ehitise väärtust.¹²³

KMS ega rahandusministeeriumi kommentaarid ei sätesta reegleid, kuidas peaks eristama ehitise hinda kogu kinnisasja hinnast. Üks moodus ehitise soetusmaksumuse leidmiseks, mida maksuhaldur on seni ka aktsepteerinud, on lahutada kinnistu soetusmaksumusest maa hind (kuigi KMS ei näe ette seda kohustust). Sellele järgneb loogiline küsimus - kuidas on võimalik määrata maa hinda? Kuivõrd kinnisasju soetatakse ühes hinnas, st hind sisaldab nii maa kui selle peal asuva ehitise maksumust (lisaks ka juurdehindluse protsenti) ning ostu-müügitehingu tegemisel neid maksumusi ei eristata, siis on maa hinna leidmine tekitanud praktikas hulgaliselt probleeme. Kuivõrd kinnisasjad on käibes koos selle oluliste osadega (ehitistega) ning ehitist maatükist üldjuhul ei eraldata, siis võib ehitise hinna eristamine maa hinnast tunduda esmalt ebanõistlikuna. Vaatamata sellele on seadusandja tahe parendatud kinnisasja käibemaksuga maksustamisel olnud justnimelt selles, et parendustega seotud kulutuste hindamisel tuleb lähtuda ehitise või selle osa, mitte kogu kinnisasja soetusmaksumusest.

Ükski eeskiri ei reguleeri, mida võetakse maa hinna määramisel arvesse ning mis reeglite järgi tuleks parendatud ehitise maksustamisel leida maa hind. Praktikas on pikemat aega lähtutud põhimõttest, et maa hinna määramisel võiks kasutada maa maksustamishinda (maamaksu

¹²³ *Ibid.*, p 9.

maksmisel kehtivat hinda), kuivõrd selle kohta on olemas ametlik dokument ning selle alusel maa hinna määramine ei nõua erilisi pingutusi ega märkimisväärsete kulutuste tegemist. Muuhulgas viitab maa hindamisele ja selle alustele ning korrale maa hindamise seadus¹²⁴, mille paragrahvi 1 kohaselt kasutatakse maa hindamise tulemusi muuhulgas maksustamise läbiviimisel. Seega olukorras, kus KMS ei reguleeri maa hinna määramise juhiseid, võiks maa maksustamishind olla sobilik lahutamaks see ehitise väärtuse leidmiseks kinnisasja koguhinnast. Vaatamata asjaolule, et sellist lähenemist on pikemat aega kasutatud parendatud ehitise maksustamise praktikas, on kohus hiljuti argumenteerinud sellise lähenemise ebaõigsust ning selgitanud alternatiivset viisi maa hinna leidmiseks.

Maa hindamise seaduse alusel läbiviidav maa korraline hindamine on masshindamine, mille tulemuseks on iga maatüki ligikaudne turuväärtus ehk maa maksustamishind. Viimane korraline hindamine toimus 2001. aastal ehk sellest on möödunud 20 aastat, mille jooksul on maa turuväärtus kordades kasvanud (Maa-ameti prognooside järgi keskmiselt 7 korda).¹²⁵ See on ka põhjus, miks maa maksustamishind ei näita ilmselgelt enam maa tegelikku väärtust. Sellest johtuvalt on ka kohus leidnud, et maa hinna määramisel ei ole maa maksustamishinnast lähtumine põhjendatud ning selle asemel tuleb lähtuda hoopis maa turuväärtusest. Kohus põhjendas, et kui kinnistu kogumaksumus vastab turuhinnale ja sellest maa hind üksnes maksustamishinnale, mis on turuväärtusest väiksem, siis pidanuks ehitise hind järelikult olema turuväärtusest suurem, kuid selline järeldus oleks majanduslikult ebaloogiline.¹²⁶

Kui kinnisasja ostja soovib selle peal olevat ehitist parendada ning hiljem müüa ning müügitehingut õigesti maksustada, seisab ta olukorra ees, kus ta peab kinnisasja kogu seotushinnast ise välja selekteerima maa ja ehitise hinda. Ehitise hinna määramiseks ehituseksperdi kaasamine tähendab, et ostja peab tegema märkimisväärseid rahalisi kulutusi. Kuivõrd sellist kohustust ei tulene parendatud ehitise maksustamise regulatsioonist, siis teine võimalus on leida maa turuhind ning ehitise hinna leidmiseks lahutada see kinnistu kogu hinnast. Maa turuhinna leidmine eeldaks jällegi pöördumist kinnisvara hindaja poole, millega kaasneb pöörduja ressurside kulutamine. Teine viis, mida maksuhaldur on seni ka aktsepteerinud, on teha maa turuhinna leidmiseks omaalgatuslikult hindade muutuste analüüsi ning selle järgi arvutada

¹²⁴ Maa hindamise seadus. RT I, 29.06.2018, 25.

¹²⁵ Maa-amet. (2020). 2022. aasta maa korraline hindamine. Kättesaadav: <https://www.maaamet.ee/et/eesmargid-tegevused/maa-hindamine-ja-tehingud/2022-aasta-maa-korraline-hindamine>, 22. veebruar 2021.

¹²⁶ Kohtuotsus, *supra nota* 119, p 16.

võimalikku maa turuhinda tehingu tegemise ajal. Kui seni on väga tihti kinnisasjade turuhinna leidmisel lähtunud põhilistes kinnisvaraportalides avaldatud andmetest, siis selline meetodika ei ole tegelikkuses täpne. Seda eelkõige põhjusel, et portalides avaldatakse müügikuulutusi ehk müüjate soovi saada teatud omadustega kinnisasjade eest teatud hinda, mis neid rahuldaks. Selline müügihinna soov ei tähenda, et tegemist oleks reaalse kinnistu turuväärtusega, kuivõrd müüjate hinnasoovi võivad mõjutada väga paljud tegurid. Samuti on üldteada asjaolu, et kinnisvara hinnad aastatega tõusevad. Seega kui ostja sooviks täna parendada ehitist, mida on soetatud näiteks viis aastat tagasi, siis ei ole õige lähtuda kinnisvaraportalides täna kajastatud sarnaste omadustega kinnisasja hindadest, kuna need hinnad on tõenäoliselt kõrgemad viis aastat tagasi avaldatud hindadest ning turuhinna määramisel peaks aluseks võtma viie aasta taguse hinnataseme. Kohus on suunanud¹²⁷, et kinnisvaraportalides avaldatud müügikuulutuste hindade võrdlemise asemel tuleks lähtuda Maa-ameti kodulehel avaldatud andmetest¹²⁸, kus on välja toodud kinnisvara hinnastatistika ning keskmine kinnisasjade turuhind teatud ajavahemikus ning teatud piirkonnas. Sellise ülevaate aluseks on tehingute andmebaasi andmed.¹²⁹

Eeltoodust tulenevalt on kohus andnud juhtnõore, kuidas on võimalik leida kinnisasja kogu soetusmaksumusest maa turuväärtus ning sellest tuletada juba ka ehitise soetusmaksumus. Esiteks leiab autor, et kui maksuhaldur aktsepteerib KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punkti 3 maksukohustuse täitmiseks sellisel viisil ehitise soetusmaksumuse leidmist, siis peab see olema selgitatud kas seaduses, seaduse kommentaarides või maksuhalduri poolt antud juhistes, kuivõrd KMS § 16 lg 2 p 3 jääb üldsõnaliseks ehitise väärtuse leidmise meetodika osas. Õigusselguse põhimõttest tulenevalt ei ole aktsepteeritav, et maksumaksja peab otsima iseseisvalt lahendusi ja vastuseid normi kohaldamiseks kohtupraktika analüüsist. Lisaks ei ole autori arvates see meetodika igal juhul lõplikult täpne, kuivõrd Maa-ameti ülevaate aluseks olevate tehingute andmed ei pruugi olla õiged. Seda eelkõige põhjusel, et kuigi ostu-müügitehinguid tehakse tavapäraselt turuhinnas, võivad tehinguosalised asjaõiguslepingus fikseerida ka tegelikkusest väiksemat või kõrgemat hinda, kui isikutele kaasneb sellega seoses teatud (maksu)eelis. Täpset vastust maa turuhinna leidmisel ei pruugi anda ka hindaja (kuigi hindaja igakordne kaasamine ei ole KMS sätete rakendamisel üleüldse mõeldav, kuivõrd maksukohustuslased ei pea KMS-i sätete kohaldamiseks tegema lisakulutusi). Ehkki mõnikord peetakse maa hindamist kõige lihtsamaks

¹²⁷ TlnRnKo 3-18-908, p-d 9, 22 ja 26.

¹²⁸ Sellised andmed on kättesaadavad järgmiselt lehelt: <http://www.maaamet.ee/kinnisvara/htraru/FilterUI.aspx>

¹²⁹ Maa-amet. (2021). *Kinnisvara tehingute statistika*. Kättesaadav: <https://www.maaamet.ee/et/eesmargid-tegevused/maa-hindamine-ja-tehingud/kinnisvara-tehingute-statistika#turuylevaated>, 22. veebruar 2021.

hindamisülesandeks, on selle raames vaja analüüsida keerukat tegurikogumit ja tegelikkuses võib see kujuneda kõige raskemaks hindamiskaasuseks. Lisaks enimtuntud teguritele (maa suurus, sihtotstarve, asukoht, ehitusõigus, piirangud, kitsendused, liitumised, muinsuskaitse) võivad maa turuhinda mõjutada ka mitmed teised omadused, näiteks maatüki kuju, nurgapealse asukoha mõju, kruntide jaotus, ülemäärane ja kasutu maa, topograafia, võrguteenused, maatüki parendused, ligipääsetavus, keskkond jne. Hindamisprobleemi lahendamisel sõltuvad lõppjärelused suuresti ka hindaja suutlikkusest, otsustusvõimest, erapooletusest ja aususest ning objektiivsuse ja sõltumatuse tagamiseks on tal vaja teha tõendite alusel otsuseid, mitte asendada otsuseid turuväärtuse tuletamiseks vajalike tõenditega.¹³⁰ Seega lisaks maa hindamise keerukusele sõltub maa turuväärtusele antav hinnang suuresti hindaja asjatundlikkusest. Kui maksumaksja soovib leida tegelikkusele kõige enam vastavat maa turuhinda, oleks soovitatav veenduda esiteks hindaja kompetentsuses ning hiljem võrrelda mitme professionaalse hindaja koostatud eksperthinnanguid. Küsitav on, kas sellisel viisil ressursi kulutamine maa hindamisele on üleüldse otstarbekas. Keerukate ja kulukate toimingutega on võimalik leida hüpoteetilist maa turuhinda, mis tegelikkuses ei tähenda, et selle kinnisasja kogu soetusmaksumusest lahutamisel saab teada täpset ehitise soetusmaksumust, mis on vajalik KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punkt 3 rakendamiseks. Maksuhaldur on küll seni aktsepteerinud sellisel viisil ehitise soetusmaksumuse tuletamist, kuid tegelikkuses saab antud juhul määravaks maa hind, mitte ehitise hind. Kahe sarnase ehitise soetusmaksumus võib oluliselt erineda ning kui sellele lisada asjaolu, et maa hind sõltub väga erinevatest teguritest ning selle määramine võib kujuneda ebaadekvaatseks, annab ehitise soetusmaksumuse arvutamine sellisel meetodikal vaid oletusliku tulemuse.

Autor ei väida, et KMS § 16 lg 2 p 3 reeglite rakendamine on võimatu. Käibemaksudirektiiv lubab liikmesriikidel maksustada ümberkujundatud ehitisi sarnaselt uusehitistega ning Eesti on seda võimalust kasutanud, määrates siseriiklikult regulatsiooni tingimuse, mille täitmisel saab ehitist või selle osa lugeda oluliselt parendatuks ning maksustada selle müügitehing käibemaksuga. Seaduses sätestatud 10% reegel näitab, milliste tingimuste täitumisel muutub kinnisasja võõrandamistehing kohustuslikus korras maksustatavaks. Regulatsiooni üldreegel on kohaldatav, kuid murekohad tekkivad selle rakendamisega seotud nüanssidega ning asjakohase meetodika määramata jätmise tõttu. Tuleb nentida, et kuivõrd sättel on täpne määr, siis selle väljaarvutamine peab olema samamoodi täpne, kuivõrd hinnangu kõikumisest sõltub tehingu maksustamine. Igat praktikas esilekerkivat situatsiooni ei ole küll võimalik üksikasjalikult reguleerida seaduse

¹³⁰ Kolbre, E., Iisjan, V., Tomson, A., Tiits, T. (toim) (2015). *Kinnisvara hindamine: eestikeelne väljaanne*. Tallinn: Eesti Kinnisvara Hindajate Ühing, 212, 357, 646.

tasandil, kuid eelnev analüüs näitab ilmekalt, miks ja millised probleemid täpsemalt tekivad seoses kõnealuse õigusnormi rakendamisega. Ühtlasi saab kinnitust magistritöö hüpoteesi esimene pool, kuivõrd eeltoodud analüüsi pinnalt järeldub, et oluliselt parendatud ehitise regulatsioon on madala õigusselguse tasemega ning vajab täiendamist.

Kõik eelnevad parendatud kinnisasja maksustamist puudutavad probleemid on asjakohased ka järgmise alapeatüki analüüsil. Kuivõrd magistritöö keskseks probleemiks on juurdeehitise käibemaksukäsitlus, siis juurdeehitise maksustamisele parendatud kinnisasja maksustamise reeglite rakendamise juhul jäävad eelnevad maksustamisprobleemid kehtima. Lisaks eelnimetatud probleemidele on välja toodud, et parendatud ehitise maksustamisel võib tekkida kumulatsioon, kui sama ehitist on varem kas uusehitisena või vabatahtlikult juba maksustatud.¹³¹ Samuti on leitud, et kui parendatud kinnisasja maksustamist defineeritakse parenduskulude suuruse kaudu, siis tuleb silmas pidada, et kinnisasja soetusmaksumus võib soetamise ajast tingituna turuhinnast väga palju erineda ning kui seda asjaolu mitte arvestada, siis hakatakse käibemaksuga maksustama mitte parendust, vaid kinnisvara hinna tõusu.¹³² Magistritöö piiratud mahu tõttu ei saa autor kahele viimasele probleemile detailsemalt keskenduda ning see on ka põhjus, miks on antud alapeatükis üksikasjalikult analüüsitud just neid murekohti, mis võivad sõltuvalt magistritöö hüpoteesi kinnitamisest või ümberlükkamisest esile kerkida ka juurdeehitise käibemaksukäsitluse puhul.

2.2. Juurdeehitise olemus

Eelmises alapeatükis käsitletust selgub, et KMS § 16 lg 2 p 3 on üldsõnaline, sh ehitise väärtuse leidmise meetodika osas. Olukorras, kus maksumaksja soetab ehitist eesmärgiga see parendada ning edasi müüa, tekib müügitehingu maksustamisel küsitavusi, millele seadus ei anna konkreetset vastust. Vaatamata asjaolule, et normi otsekohaldatavusega tekib mitmeid murekohti, esineb praktikas juhtumeid, mille maksustamisel ei piisa konkreetse normi sõnastuse järgimisest ning tehingu maksustamise loogikale vastust otsides tuleb mõelda normi raamidest välja. See viib omakorda normi erineva tõlgendamiseni, millega võib kaasned a normi ühetaolise kohaldamise põhimõtte rikkumine. Parendatud ehitise maksustamisel võib taoline juhtum leida aset olukorras, kus vana ehitise parendamise käigus täiendatakse see juurdeehitisega. Ehitise parendamise käigus

¹³¹ Lehis, L., *supra nota* 61, 184.

¹³² Lehis, L. (2007). Mis valesti, see uuesti. *MaksuMaksja*, 5, 15.

on üsna tavaline, et olemasolevat vana ehitist soovitakse laiendada näiteks lisakorrusega, ent selle müügi maksustamisele pole sätestatud selgeid reegleid.

Juurdeehitise mõistet ega selle maksustamist ei ole defineeritud KMS-is, abi ei ole ka käibemaksudirektiivist. Mõiste defineerimata jätmisega on tekkinud olukord, kus praktikas ei selgu, mis on juurdeehitise võõrandamise puhul maksustamise aluseks ehk maksuobjektiks, mille alusel tuleb maksukohustust määrata. Seega seisab maksukohustuslane olukorra ees, kus tal tuleb selgusele jõuda, mida juurdeehitis oma olemuselt tähendab. Ühest küljest saab juurdeehitist pidada KMS mõistes uusehitiseks, kuna loodud on täiesti uus ehitise osa, mida varem polnud olemas, ja kuna parendatud ehitise maksustamise reeglid seostavad parendustöid ehitise taaskasutuselevõttuga ning uut ehitist taaskasutuselevõtta ei saa, siis on tegemist uue ehitise osaga enne selle esmast kasutuselevõttu. Teisest küljest KMS § 16 lg 2 p 3 ei reguleeri, kas parendamine hõlmab vaid olemasoleva hoone piiridesse jäävat ümberkujundamist või on parendamise tulemusena lubatud ka vana ehitise pindala muutmine, nt hoone laiendamine. Kuivõrd kehtiva õiguse alusel on parendatud ehitise maksustamisel oluline üksnes parenduskulude ja soetusmaksumuse suhe, siis võiks eeldada, et parendamise käigus juurdeehitatud osa allub maksustamisel oluliselt parendatud ehitise maksustamise reeglitele. Mõlema lähenemise puhul on oma maksuõiguslik tagajärg, kuivõrd ehitise või selle osa enne esmast kasutuselevõttu on kohustuslikus korras käibemaksuga maksustatav ning oluliselt parendatud ehitise maksustamine sõltub sellest, kas parenduskulud ületavad 10% ehitise või selle osa soetusmaksumust.

2.2.1. Juurdeehitise mõiste ehitusseadustiku tähenduses

Kehtivas KMS-is ei ole juurdeehitise mõistele üheski sättes viidatud. Juurdeehitise maksustamise näidetele ei ole fookuseeritud ka üheski rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaaris. Ka olemasolev kohtupraktika juurdeehitise käibemaksuga maksustamise teemal on üsna kesine. Kõnealuse teemaga tihedalt seotud EhS-is on juurdeehitamist mainitud vaid eelnevalt magistritöös välja toodud paragrahvi 4 lõikes 2, mille kohaselt peetakse ehitise laiendamiseks ehitamist, mille käigus muudetakse olemasolevat ehitist sellele juurde- ehk külge-, peale- või allaehitamiseks. Sellest sättest saab tuletada esimese indikaatori, mille kohaselt saab juurdeehitiseks lugeda sellist ehitise osa, mis on ehitatud olemasoleva hoone külge, peale või alla. Ehk nimetatud tegevuse kontekstis võib ehitise muutuda vertikaalselt (kõrgus- või sügavusparameetrite muutumine) või horisontaalselt (laiusparameetrite muutumine). Samuti järeldub, et juurdeehitis on loodud ehitise laiendamise tulemusena, mis on üks ehitamise alaliikidest.

Eelnevast saab järeldada, et kui ehitisele ehitatakse midagi juurde, kuid selle tulemusena ehitist ei laiendata, siis pole tegu juurdeehitise. Näiteks olukorras, kus olemasolev pööninguga 3-korruselise hoone ehitatakse ümber selliselt, et tühjast pööningu alast, mida ei kasutatud eluruumidena, moodustatakse uued korteriomandid, siis ei saa nende korteriomandite puhul rääkida juurdeehitise, kuivõrd nende väljaehitamise pole vana hoone pindala muutunud. Kõik ehitustööd on toimunud vana ehitise piirides ning korteriomandeid on küll juurde ehitatud ja kogu kinnisasja korteriomandite arv seega suurenes, kui nende ehitamise puhul pole ehitist laiendatud. Seaduse sõnastust kasutades saab järeldada, et selliste korteriomandite loomise puhul ei ole olemasolevat ehitist muudetud sellele pealeehitamise. Magistritöös aga analüüsitakse justnimelt sellise juurdeehitise olemust ja maksustamist, mis on tekkinud olemasoleva ehitise laiendamise tulemusena.

Ehitise laiendamist ei tasu segi ajada ümberehitamise või rekonstrueerimisega ning ehitusõiguslikult need tegevused ei katu. See tähendab, et kui vana ehitise osa rekonstrueeritakse ning selle käigus otsustatakse ehitist ka laiendada, siis ei saa laiendamist pidada ümberehitamise üheks osaks, vaid ehitusõiguslikult on tegemist eraldiseisva tegevusega. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi ehitus- ja elamuosakonna peaspetsialist on selgitanud, et juhul, kui olemasolev vana ehitis jääb alles, kuid sellele ehitatakse midagi peale, siis on EhS-i mõttes tegemist ehitise laiendamisega. Samas kui olemasolev ehitis rekonstrueeritakse ning selle käigus ehitatakse olemasolevale ehitisele näiteks üks korrus peale, siis on tegemist kahe tegevusega – ehitise ümberehitamise ja ehitise laiendamisega.¹³³ Muuhulgas nõuavad mõlemad tegevused vastavat dokumenteerimist. Näiteks ehitusaluse pinnaga üle 60 m² elamu ümberehitamisel on kohustuslik ehitusteatis ja ehitusprojekt. Sama kohustus tekib ka ehitise laiendamisel kuni 33%. Samas kui ehitist laiendatakse üle 33%, siis on selleks vajalik juba ehitusluba.¹³⁴

Selleks, et mõista, kuidas tuleb ehitusõiguslikult käsitada ehitise laiendamise tulemusena tekkinud juurdeehitist, pidas autor vajalikuks pöörduda riiklikult tunnustatud ehitusekspertide poole. Autori eesmärgiks oli mõista, mis on laiendamise tulemusena tekkinud juurdeehitise staatus. Autor ei küsinud mõiste tõlgendust, vaid oluline oli mõista, milline on ehitusekspertide seisukoht praktikale ehk kuidas juurdeehitist tegelikus praktikas mõistetakse ja mis reegleid sellele rakendatakse õiguse adreessaatide poolt. Selleks palus autor ehitusekspertidel vastata eelkõige küsimusele, kas ehitise

¹³³ Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi peaspetsialist. Autori selgitustaotlus. E-kiri. 14. jaanuar 2021. Isiklik valdus.

¹³⁴ EhS lisa 1.

laiendamise tulemusena tekkinud juurdeehitist tuleks pidada ehitusõiguslikult uusehitiseks või vana ehitise osaks ning kus jookseb see piir, millal ehitise laiendamise tulemusena tekkinud juurdeehitist peetakse iseseisvaks ehitiseks ja millal vana ehitise osaks. Kokku on autor pöördunud kümne riiklikult tunnustatud ehituseksperti poole, millele sisulist vastust on edastanud kolm ehituseksperti.

Kõik vastust edastanud ehitusekspertid tõdesid, et ehitusõiguslikult tuleb juurdeehitist pidada laiendatava ehitise osaks. Juurdeehitise puhul ei saa olla tegu uusehitisega ning seega ei saa sellele anda iseseisva uue ehitise staatust. Uusehitise tunnuseks EhS-i mõistes on õigus ja võimalus kanda uusehitise ehitisregistrisse.¹³⁵ Kuna aga laiendamise tulemusena tekkinud juurdeehitis ei loo uut ehitisregistri kannet, vaid kehtivaks jääb olemasolev kanne, mis kuulub muutmisele (nt ruumilise ulatuse, ehitustehniliste näitajate, sh korterite arvu, korruselisuse, pinnanäitajate jne poolest), siis ei saa juurdeehitist seega pidada uusehitiseks EhS-i tähenduses.¹³⁶ Seega näiteks olukorras, kus rekonstrueeritakse vana 3-korruseline ehtis ning lisaks laiendatakse see 4. korrusega, siis ei saa seda 4. korrust pidada EhS-i tähenduses pidada uusehitiseks, vaid tegemist on laiendatava ehk vana ehitise osaga. Kuivõrd 4. korrusega laiendamine ei loo uut ehitist ja seeläbi ei teki uus ehitisregistri kanne, siis juurdeehitatud osa müügi puhul tuleb ehitusõiguslikult lähtuda ehitise, mitte kinnisvaraobjekti põhiselt. Seega tuleb lähtuda asjaolust, et juurdeehitatud korruse puhul on tegemist laiendatava ehk vana ehitise osa, mitte uue ehitise müügiga. Ka näiteks ehitise külge ehitatud garaaž või rõdu pole uusehtis, vaid tegemist on ehitise laiendamisega, mida tuleb käsitada vana hoone osana.¹³⁷

2.2.2. Ehitusseadustiku ja käibemaksuseaduse mõistete vastuolu

Eeltoodust tulenevalt leiab autor, et siinkohal ilmneb EhS-i ja KMS-i terminite mõistmise vastuolu. KMS-i tähenduses tuleb uusehitiseks pidada ehitist või ehitise osa enne selle esmast kasutuselevõttu. Ehk uusehitisega seostatakse sellist ehitist, mida pole varem kasutatud ning sellise ehitise reaalse otstarbekohase kasutama hakkamise puhul kaotab see uusehitise staatust. EhS-i tähenduses pole aga ehitise esmane kasutuselevõtt uusehitise defineerimisel määrav. Samas tuleb tõdeda, et EhS ei sisusta uusehitise mõistet. EhS-i paragrahvi 4 lõike 1 kohaselt on ehitamine ehitise püstitamine, rajamine, paigaldamine, lammutamine ja muu ehitisega seonduv tegevus, mille tulemusel ehtis tekib või muutuvad selle füüsilised omadused. Ehitamise mõistest saab

¹³⁵ Riiklikult tunnustatud ekspert. Autori intervjuu 1. E-kiri. 23. märts 2021. Isiklik valdus.

¹³⁶ Riiklikult tunnustatud ekspert. Autori intervjuu 3. E-kiri. 24. märts 2021. Isiklik valdus.

¹³⁷ Riiklikult tunnustatud ekspert. Autori intervjuu 2. E-kiri. 23. märts 2021. Isiklik valdus.

teha järelduse, et ehitise tekib selle ehitamise tulemusena ehk uusehitisega on tegu siis, kui see ehitatakse, püstitatakse, rajatakse ja paigaldatakse. Ka üks ehituseksperdistest on tõdenud, et ehitamine, rajamine, paigaldamine on eelkõige ehitustehnoloogilised tegevused, mis on omistatavad uusehitisele.¹³⁸ Samuti on ehituseksperdi arvamusest selgunud, et uusehitise tunnuseks EhS mõistes on õigus ja võimalus kanda uusehitise ehitise registrisse. Seega erinevalt KMS-i uusehitise olemusest ei ole ehitusõiguslikult uusehitise puhul määrav selle esmane kasutuselevõtt.¹³⁹ Niisiis on uusehitise mõiste KMS-i tähenduses vastuolus ehitise tehnilise olemusega ning seetõttu ei saa uusehitise definitsiooni KMS-i mõttes seostada uusehitise olemusega EhS-i tähenduses, mis viitab omakorda sellele, et ka juurdeehitis võib mõlema seaduse mõttes olla erinevalt tõlgendatav.

Parendatud kinnisasja maksustamisega seotud asjaolude uurimisel ei jää see ainsaks vastuoluks, mida autor on tuvastanud KMS-i ja EhS-i mõistete vahel. Juba ainuüksi KMS-i mõttes parendamise mõiste defineerimisel on küsitav selle lahtiseletamine EhS-is sätestatud mõistete kaudu. Magistritöö eelmisest alapeatükist selgub, et käibemaksudirektiivis sätestatud ümberkujundamine peaks hõlmama selliseid töid, mis on iseloomulikud ehitamise mõistele ning autor on analüüsid ehitamise mõistet EhS-is leidnud, et parendamistööd võivad hõlmata nii ehitise laiendamist, ümberehitamist kui lammutamist. Seega on autor tuginedes Euroopa Kohtu praktikale püüdnud sisustada KMS-i parendamise mõistet EhS-is sätestatust tulenevalt ning see andis aimu, milliseid töid võivad parendustööd oma olemuselt hõlmata. See aga ei tähenda, et parendamine KMS-i tähenduses on sama, mis vastav tegevus ehitusvaldkonnas. EhS ei kasuta mõistet parendamine. Ehitusõiguslikult kasutatakse termineid ümberehitamine (rekonstrueerimine) ning oluline rekonstrueerimine ning need mõisted ei ühti parendamise mõistega KMS-i kontekstis.

Nagu eelnevast selgub, siis on KMS-i olulise parendamise puhul määrav see, milline on ehitise soetusmaksumuse ja parenduskulude suhe ning oluliselt parendatud ehitiseks peetakse sellist ehitist, mille parenduskulud ületavad 10% selle ehitise soetusmaksumust. EhS-i § 4 lg 3 sätestab, et ehitise ümberehitamine ehk rekonstrueerimine on ehitamine, mille käigus olemasoleva ehitise omadused muutuvad oluliselt. Magistritöö eelmises alapeatükis on täpsemalt selgitatud, milliseid töid täpsemalt võib rekonstrueerimine hõlmata. EhS-i § 63 lg 4 selgitab ka olulise rekonstrueerimise mõiste, mille kohaselt on tegu ehitamisega, mille puhul on hoone

¹³⁸ Riiklikult tunnustatud ekspert, *supra nota* 136.

¹³⁹ Riiklikult tunnustatud ekspert, *supra nota* 135.

piirdekonstruktsioonide muutmise ja kande- ja jäigastavate konstruktsioonide muutmise ja asendamisega või välispiirete ja tehnosüsteemide või nende osade muutmise või tehnosüsteemi tervikliku asendamisega seotud kulud suuremad kui üks neljandik rekonstrueeritava hoone samaväärse hoone keskmisest ehitismaksumusest. Kuigi nii KMS-i kui EhS-i sätted võivad olulise parendamise ja rekonstrueerimise sõnastamise mõttes tunduda sarnased, siis tegelikult see nii ei ole. Esiteks sõnastab EhS selgelt, milliseid töid peetakse silmas olulise rekonstrueerimise all. KMS säte on selles osas puudulik, kuivõrd see ei sätesta, millised töid täpsemalt olulise parendamise all mõeldakse. Olulise rekonstrueerimise käigus tehtud tööde kulu võrreldakse sarnaselt KMS-is sätestatule rekonstrueeritava hoone maksumusega, ent selle määramine on erinevalt KMS-is selgitatust täpsem. Tähtis on rekonstrueerimisega seotud kulude võrdlemine rekonstrueeritava hoone samaväärse hoone keskmise ehitismaksumusega, kusjuures hoone keskmise ehitismaksumuse hindamiseks on kehtestatud ka eraldi määrus¹⁴⁰. KMS-iga paralleeli tuues on olulise parendamise puhul vaja võrrelda parenduskulude suurust ehitise soetusmaksumusega suurusega ning nagu eelnevast alapeatükist selgus, siis tekib praktikas mõlema võrreldava leidmise ja arvutamise hulgaliselt raskusi. Viimaks on KMS-i ja EhS-i sätetega kehtestatud erinev võrreldavate näitajate lävend – olulise rekonstrueerimise puhul peavad kulud ületama 25% rekonstrueeritava hoone samaväärse hoone keskmisest ehitismaksumusest, kuid olulise parendamise puhul peavad kulud ületama 10% ehitise soetusmaksumust.

Eelnev analüüs näitab ilmekalt, et esmalt sarnasena tunduvates KMS-i ja EhS-i sätetes esineb tegelikkuses tõsine vastuolu. Seega erinevalt mitmest teisest reeglist, kus KMS toetub EhS-ile, ei saa oluliselt parendatud ehitise tõlgendamisel lähtuda oluliselt rekonstrueeritud ehitise määratlusest. Käesolevas alapeatükis on selgunud, kuidas tuleb tõlgendada juurdeehitist EhS-i tähenduses ning analüüsi tulemusena on selgunud, et juurdeehitist ei saa pidada uusehitiseks, vaid tegemist on laiendatava ehk vana hoone osaga. Arvestades tõendatud asjaolu, et EhS-is sätestatud ei pruugi olla võimalik kasutada KMS-i rakendamisel ning sarnaseid tegevusi reguleerivad sätted võivad olla ka vastuolulised, siis analüüsib autor järgmises alapeatükis, kas juurdeehitise olemus EhS-i mõttes vastab juurdeehitise sisule ja käsitlusele KMS-i mõttes ning tulenevalt sellest saab järeldada, milliste reeglite alusel tuleks juurdeehitist maksustada.

¹⁴⁰ Hoone keskmise ehitismaksumuse hindamise kord. RT I, 16.06.2015, 4.

3. JUURDEEHITISE KÄIBEMAKSUKÄSITLUS JA ETTEPANEKUD ÕIGUSE EDASIARENDAMISEKS

3.1. Juurdeehitise käibemaksuga maksustamine

Kõik eelnev magistritöös käsitletu andis kõik eeldused selleks, et käesolevas peatükis leida vastus töö hüpoteesile ning selle kaudu saavutada ka magistritöö eesmärk. Viimase peatüki alguses analüüsib autor juurdeehitise olemust KMS-i tähenduses ning selle käibemaksukäsitlust. Viimaks toob autor ettepanekuid, kas ja mida saaks teha õiguse edasiarendamiseks, et magistritöö uurimisteedega seotud probleeme ja küsitavusi minimaliseerida ning tagada seeläbi õigusselgus.

Selleks, et jõuda järeldusele, mis reeglite järgi maksustatakse juurdeehitist, tuleb esmalt uurida, mis staatust omab juurdeehitis KMS-i tähenduses. Sõltuvalt maksustamisobjekti erinevast käsitlusest võib tegemist olla kas maksuvaba või kohustuslikus korras maksustatava käibega. Maksustamisreegleid ei ole võimalik paika panna, kui maksustamise aluse osas puudub selgus.

Eelmises alapeatükis järeldatu põhjal võiks eeldada, et vana ehitise parendamise käigus ehitise laiendamise tulemusena tekkinud juurdeehitis on parendatud ehitise osa. Seda eelkõige põhjusel, et ehitusõiguslikult peetaksegi juurdeehitist laiendatava ehitise osaks ning tegu ei saa olla uusehitisega. Seda loogikat järgides ning EhS-ile toetudes võiks seega ka KMS-i mõttes juurdeehitise puhul olla tegu parendatud ehitise osaga, mis allub maksustamisel oluliselt parendatud ehitise maksustamisreeglitele. Muuhulgas ei sea ka KMS-i § 16 lg 2 p 3 piiranguid parendamise käigus parendatava ehitise mahu ja pindala muutuse osas, st olulise parendamise säte ei reguleeri, et parendamise käigus ei võiks parendatava ehitise pindala muutuda. Samuti on autor välja toonud, et analüüsides Euroopa Kohtu praktikat ning tuginedes seeläbi EhS-ile võiks järeldada, et parendamistööd võivad hõlmata ka ehitise laiendamist. Seda eelkõige põhjusel, et käibemaksudirektiivi ümberkujundamise tööde all tuleb mõista ehitamise mõistega haakuvaid toiminguid ning ehitise laiendamine on üks ehitamise alaliikidest.

Selleks, et probleemi oleks kergem mõista, on autor otsustanud tuua näiteid juhtumitest, mis praktikas võiksid seoses ehitise parendamise ja laiendamisega tõenäoliselt kõige rohkem ette tulla. Erinevaid näiteid läbi analüüsidest saab autor teha järelduse juurdeehitise olemuse ja maksustamise kohta. Autor leiab, et praktikas tekib kõige rohkem olukordi, kus a) vana ehitise parendamise tulemusena laienevad ka selle konstruktsioonid ja üldine pindala; b) ehitise juurde ehitatakse osa, mis moodustab koos parendatud ehitisega kasutuselt ühtse terviku; c) ehitise juurde ehitatakse osa, mida on võimalik kasutada ja võõrandada ka eraldiseisvalt vanast parendatud ehitisest.

Enne nende näidete uurimist toob autor välja, et praktikas on üsna tihti levinud ka olukord, kus olemasolev ehitis ja selle katuse- ehk pööningukorrus parendatakse selliselt, et viimasest moodustatakse omakorda korteriomandid. Tegemist ei ole küll juurdeehitise, kuna antud juhul pööningukorrusele korterite väljaehitamisega ehitist ei laiendata, kuid sellegipoolest leiab autor, et pööningukorruse korteriomandite maksustamist võiks põgusalt selgitada. Kui korteriomanditeks jagatud ehitisel on olemas piisavalt ruumikas pööningukorrus, mida kogu ehitise parendamise käigus otsustatakse renoveerida ja ehitada sellele välja korterid, siis tuleb sellises olukorras lähtuda asjaolust, et pööningukorruse näol on tegemist juba kasutusele võetud ehitise osaga, ka olukorras, kus seda on kasutatud muul viisil kui eluruumidena. Seega on pööningukorrusele korteriomandite väljaehitamisel tegemist juba kasutuselevõetud ehitise parendamisega ning maksustamisel tuleb seega järgida parenduskulude reeglit. Eeltoodust lähtuvalt tuleb pööningule ehitatud korterite võõrandamine maksustada siis, kui nende väljaehitamisega seotud kulud on vähemalt 10% suuremad kui pööningu soetusmaksumus. Antud juhul tuleb parenduskulusid võrrelda pööningu soetusmaksumuse, mitte kogu ehitise soetusmaksumusega, kuivõrd parenduste osakaal tuleb leida iga korteriomandi kohta eraldi.¹⁴¹

Ehitamist puudutav reeglistik sätestab, et ehitise laiendamisel kuni 33% on kohustuslik ehitusteatis ja ehitusprojekt. Praktikas võib tihti leida aset olukord, kus ehitise parendamise tulemusena see laiendatakse kuni 33% ja olemasoleva ehitise pindala mõnevõrra suureneb. See võib ette tulla näiteks siis, kui tõstetakse katusekonstruktsioone või muudetakse ehitise piirdekonstruktsioone selliselt, et ühe toa pind suureneb. Kuigi KMS ei sätesta, et parendamise tulemusena võib suurened ka ehitise pindala, on autor arvamusel, et taolises olukorras tuleb ka laienu osa maksustada oluliselt parendatud ehitise maksustamisreeglite järgi. Asjaolu, et laiendamise tulemusena hoone pindala mõnevõrra suureneb, ei tee ehitisest automaatselt uusehitist.

¹⁴¹ Kohtuotsus, *supra nota* 92, p 13.

Maksustamise aluseks on parendatud ehitis pärast parendustööde lõppu ja enne parendamisele järgnenud taaskasutusele võtmist. Ka eelnev autoripoolne analüüs kinnitab, et ümberehitustööd võivad hõlmata ka ehitise laiendamist ning kuivõrd kehtiv KMS-i reeglistik ei sätesta vastupidiseid piiranguid, siis järeldab autor, et ehitise parendamisel selle konstruktsioonide mõneti laiendamisel ja seeläbi ehitise kogupindala suurenemisel ei ole tegemist automaatselt uusehitisega ning mõnevõrra laienenud ehitise müük maksustatakse sarnaselt parendatud ehitisega KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punkti 3 alusel.

Praktikas võib ette tulla olukord, kus parendamise järgselt laiendatakse vana ehitis ka selliselt, et tekib juurde ehitise osa. Näiteks vana üksikelamu parendamisel otsustab omanik, et ehitab majale juurde garaaži, mis oleks üksikelamuga ühendatud selliselt, et garaažist pääseks otse üksikelamu esikusse. Või otsustatakse üksikelamu parendamise käigus ehitada selle külge kuuri või verandat. Samuti on võimalik, et majutusasutusena kasutusel oleva üksikelamuga ühendatakse ja ehitatakse juurde ehitise osa, mida hakatakse kasutama restoranina toitlustuse pakkumiseks. Taolises olukorras tekib juurdeehitatud ehitise osade maksustamisel küsimusi, kuivõrd neid võib pidada KMS-i mõttes uusehitiseks eelkõige põhjusel, et tegemist on ehitise osadega enne nende esmast kasutuselevõttu ning seega peaks nende võõrandamisel rakenduma kohustuslik käibemaksustamine. Autor leiab, et selliste juurdeehitiste puhul on küll tegemist eri vundamentidele ehitatud ehitise osadega ning juurdeehitatud osa pole tõepoolest varem eksisteerinud ja seega võiks toimuda selle esmakasutus, kuid juurdeehitatud osad on samas vana ehitise osaga tihedalt ühendatud ja moodustavad ühtse terviku. Selliselt laiendatud juurdeehitistele ei teki kinnistusraamatus eraldi kinnistu numbrit, samuti ei jagata tekkinud juurdeehitisi iseseisvateks korteriomanditeks. Seega puudub ka võimalus neid notariaalselt eraldi müüa. Selleks ei ole ka praktilist vajadust, kuivõrd tehingupoolte tahe on suunatud ikkagi tervikasja müügile ja omandamisele. Seega leiab autor, et sarnases olukorras tuleb lähtuda EhS-i juurdeehitise olemusest ning pidada juurdeehitist ka KMS-i mõttes vana parendatud ehitise laiendatud osaks ning seeläbi maksustada seda parendamisreeglite järgi. Sellisel juhul võetakse aluseks ehitise soetusmaksumus ning võrreldakse see kogu ehitise parenduskuludega.

Selline juurdeehitise käsitus rakendub ka siis, kui kinnisasjal asuvale ehitisele on seatud hoonestusõigus. Kui ehitis parendatakse ning laiendatakse, mille tulemusel moodustatakse juurdeehitis eelmises näites toodud tingimustel, siis tuleb juurdeehitist pidada olemasoleva parendatud ehitise osaks. Seega tuleb näiteks hoonestusõiguse edasimüügil arvestada asjaoluga, et

müügiobjektiks on parendatud ehitis, mille vana olemasolev ja juurdeehitatud osa allub maksustamisel oluliselt parendatud ehitise maksustamisreeglitele.

Eelmistest näidetest tulenevalt võib järeldada, et ehitise parendustööde käigus ehitise laiendamise tulemusel tekkinud juurdeehitis on KMS-i mõistes parendatud ehitise osa ning seega allub maksustamisel ka oluliselt parendatud kinnisasja maksustamisreeglitele. Selline käsitlus on kooskõlas ka EhS-i juurdeehitise olemusega ning eelnevalt autori analüüsi tulemusena jõutud järeldustega. Olukorras, kus KMS-i ja EhS-i reeglid ei ole vastuolulised, on maksumaksjatel kergem mõista nende reeglite sisu ning vastavalt sellele analüüsida põhjalikult arendusprojektiga seotud käibemaksuaspekte. Kuna käibemaksu reeglid on keerulised ning tegemist on ka nüansirohke valdkonnaga, siis leiab autor, et teatud olukorras on juurdeehitist ikkagi võimalik maksustada uusehitise maksustamisreeglite järgi. Seega vaatamata sellele, et eeltoodust tulenevalt leidis magistritöö hüpotees kinnitust, on kinnisasjade maksustamisel vaja tihti lähtuda juhtumipõhiselt ning alljärgnevalt selgitabki autor, millistel juhtudel võivad mõistete olemuse ja maksustamise üldreeglitest tekkida erandid.

Sarnaselt eelmisele näitele võib praktikas tekkida olukord, kus ehitise parendamise tulemusena otsustatakse laiendada parendatav ehitis selliselt, et moodustatakse juurdeehitis, mis on käsitletav eraldi ehitise osana. Teatud juhtudel jagatakse juurdeehitis omakorda mitmeks korteriomanditeks. Näiteks praktikas võib tihti juhtudagi, et 3-korruseline kortermaja parendatakse selliselt, et ehitatakse peale 4. korrus, kuhu moodustatakse mitu korteriomandit. Need kantakse ka eraldi kinnistusraamatusse, seega tekkivad uued kinnistu numbrid. Selliselt on need korteriomandid küll ühendatud vana ehitisega, kuid samas võib neid kasutada ja võõrandada ka eraldiseisvalt vana ehitise korteriomanditest. Peale parendustööde lõppu hakatakse korteriomandeid edasi müüma ning vana ehitise piiridesse jäävaid korteriomandeid tuleb soetusmaksumust 10% ületavate parenduskulude puhul maksustada käibemaksuga, kuivõrd toimub oluliselt parendatud ehitise osade müük enne nende parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Autori arvates on juurdeehitatud osa korteriomandite võõrandamise puhul maksustamine erinev, kuivõrd KMS eristab ehitise ja selle osade esma- ja taaskasutuselevõttu.

Autor on juhtinud magistritöö alapeatükis 1.2 tähelepanu asjaolule, et KMS-i mõttes peetakse uusehitiseks sellist ehitist, mida pole varem kasutatud. Autori arvates on ehitise kasutuse tähtsusele viidatud ka KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punktis 3, kuivõrd oluliselt parendatud ehitise maksustamise sättes on eraldi rõhutatud parendatud ehitise või selle osa taaskasutuselevõttu. Seega

tuleb esma- ja taaskasutuselevõtu mõisteid eristada. Kohtupraktika kohaselt puudub nendel mõistetel kattuv osa ning kui taaskasutuselevõttu tuleb siduda varemkasutatud ehitise parendamisega, siis esmakasutuselevõtt uusehitisega. Ehitise parendamist ei saa siduda esmakasutuselevõttuga ning nagu eelnevalt välja toodud, on parendamise puhul oluline see, millisel määral ehitist parendati.¹⁴² Võttes eelnevat arvesse, teeb autor järelduse, et kuivõrd juurdeehitatud osa korteriomandeid pole varem eksisteerinud, siis ei saa nende puhul rääkida ka nende parendamisest. Kuna neid korteriomandeid pole varem olnud (erinevalt 3. korruse korteriomanditest), siis ei saa neid parendada ega seega ka taaskasutuselevõtta. Autori arvates on taolises olukorras loodud täiesti uued ehitise osad, mida pole varem keegi kasutusele võtnud ning seega on korteriomandite loomise järgselt tegemist nende esmakasutuselevõttuga. Kuivõrd juurdeehitises asuvaid korteriomandeid kantakse eraldi kinnistusraamatusse, siis on võimalik neid korteriomandeid ka eraldi müüa ning nende võõrandamisele rakendub kohustuslikus korras 20%-line käibemaksumäär.

Eelnevalt viidatud kohtuotsuses on välja toodud, et KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punktist 3 ei nähtu ega tulene, et oluline oleks kinnistu jagamine või ehitise sihtotstarbe muutmine.¹⁴³ Autor saab suunisest aru nii, et oluliselt parendatud ehitise defineerimisel on määrav üksnes parenduskulude ja soetusmaksumuse suhe ning kui parendamise käigus ehitist jagatakse (nt muudetakse olemasoleva ehitise korteriomandite arvu) või muudetakse selle otstarvet (nt ärihoonest saab korterelamu), siis ei muuda see parendatavat ehitist automaatselt oluliselt parendatud ehitiseks, mida tuleb KMS-i reeglite järgi käibemaksuga maksustada. Antud juhul on ehitist küll korteriomanditeks jagatud, kuid seda tehti mitte vana parendatava ehitise piires, vaid korteriomanditeks jagati juurdeehitis, mida antud näite puhul tuleb mõista mitte parendamise, vaid ehitise osana enne selle esmast kasutuselevõttu.

Seoses viimase näitega pidas autor võimalikuks ka olukorda, kus 3-korruseline ehitist laiendatakse selliselt, et moodustatakse 4. korrus ning 3. ja 4. korruse korteriomandid ühendatakse nii, et tekivad 2-korruselised korteriomandid (korteriomandi esimene korrus jääb ehitise parendatud 3. korrusele ja korteriomandi teine korrus uuele 4. korrusele). Siinkohal tekib küsimus, kuidas peaks selliste korteriomandite võõrandamist maksustama, kas oluliselt parendatud ehitise või uusehitise maksustamisreeglite järgi. Eelnevaid järeldusi arvesse võttes leiab autor, et taolises olukorras tuleb tekkinud korteriomandeid võõrandada ikkagi oluliselt parendatud ehitise maksustamisreeglite

¹⁴² Kohtuotsus, *supra nota* 92, p 12.

¹⁴³ *Ibid.*

järgi ning jälgida tuleb parenduskulude ja soetusmaksumuse suhet. Seda eelkõige põhjusel, et 4. korrusega laiendatavate korteriomandite puhul ei teki uut registrikannet ning jääb kehtima olemasoleva 3. korruse korteriomandi registrikanne, küll aga muudetud kujul (kuna korteriomandi suurus muutub). Seega parendamise tulemusena tekib küll korteriomand, mille teist korrust pole varem eksisteerinud, samas sellise korteriomandi müügi puhul müüakse mõlemad korrused koos ja ühe registrikande alusel. Seega leiab autor, et sellises olukorras on maksustamisobjektiks juba eelnevalt kasutusele võetud 3. korruse korteriomand, mida võõrandatakse enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ning kui korteriomandi parendamiskulud ületavad vähemalt 10% sama korteriomandi soetusmaksumust enne parendamist, siis tuleb korteriomandi võõrandamisel lisada tehingule käibemaks.

Eelnevat kokku võttes selgub, et magistritöö hüpotees leidis kinnitust. Detailirohke analüüsi tulemusena selgus, et ehitise parendustööde käigus ehitise laiendamise tulemusel tekkinud juurdeehitis on KMS-i mõistes parendatud ehitise osa ning seega allub maksustamisel oluliselt parendatud ehitise maksustamisreeglitele. Selline käsitlus on muuhulgas kooskõlas EhS-is sätestatu ning autoripoolse ümberehitamise mõiste analüüsi ja olemuse lahtiseletamisega käibemaksudirektiivi tähenduses. Küll aga tuleb meeles pidada, et käibemaksu reeglid on väga keerulised ning tihti on vaja maksustamisel lähtuda juhtumipõhiselt. Selliselt saab aimu tehingu tegelikust eesmärgist ja sisust. Kuna autori mõtteavaldus kinnitas, et teatud olukorras on juurdeehitise korteriomandite puhul tegemist ehitise osadega enne nende esmast kasutuselevõttu, siis tuleb tehingute maksustamisel tõdeda, et üldreeglist eksisteerivad erandid ning maksustamisel tuleb kaaluda kõiki tähendust omavaid asjaolusid.

3.2. Ettepanekud õiguse edasiarendamiseks

Magistritöö fookuseks oli uurida eelkõige juurdeehitise olemust ning selle maksustamisega seonduvat. Samas on autor analüüsinud ja uurinud erinevaid probleeme, mis võivad esile kerkida seoses oluliselt parendatud ehitise maksustamise regulatsiooniga ning sellega tõendas, et oluliselt parendatud ehitise regulatsioon pole piisavalt õigusselge ning vajab täiendamist. Nagu eelnevast analüüsist selgub, siis nende probleemide analüüs oli asjakohane, kuivõrd juurdeehitist tuleb lugeda parendatud ehitise osaks ning maksustamisel lähtuda seega oluliselt parendatud ehitise maksustamisreeglitest. See aga tähendab, et eelnevalt parendatud ehitise kohta väljatoodud maksustamise probleemid jäävad kehtima ka juurdeehitise maksustamise puhul. Alljärgnevalt toob

autor ettepanekuid, kuidas tuleb reegleid mõista ning toob omapoolse nägemuse, kuidas tagada õigusselgus oluliselt parendatud kinnisasja ja juurdeehitise maksustamisel.

3.2.1. Ettepanekud oluliselt parendatud ehitise maksustamisel

Nagu autor on eelnevalt ka välja toonud, siis KMS § 16 lg 2 p 3 on kohaldatav, kuid murekohad tekkivad selle rakendamisega seotud nüanssidega. Paraku esineb normi mõistete tõlgendamise ja kohaldamisega piisavalt küsitavusi. Esmalt on vajalik selgitada parendatud ehitise mõiste sisu. KMS ega selle kommentaarid ei selgita, mida tuleb mõista parendatud ehitise all, vaid mõistet defineeritakse soetusmaksumuse ja parenduskulude suhte kaudu. Kuivõrd mõistel puudub selge määratlus, siis on seda võimalik mitmeti tõlgendada ja see võib omakorda viia olukorrani, kus sätet tõlgendatakse oma maksuhuvidest lähtuvalt.

Eelnevast kitsaskohast kasvab välja ka arusaamatus, mida tuleb mõelda parendustööde all. Seaduse sõnastusest ei tulene, kas parendamine võib hõlmata ka näiteks ehitise laiendamist või lammutamist. Autor on küll analüüsinud Euroopa Kohtu praktikat ning tulenevalt sellest on jõudnud järeldusele, et parendustööd võiksid hõlmata kõiki ehitamise alaliike, sh laiendamist, lammutamist ja ümberehitamist, kuid sellist käsitlust ei ole KMS-i tasandil reguleeritud. Kehtivas EhS-is ei kasutata parendamise mõistet, selle asemel viidatakse ehitise ümberehitamisele ehk rekonstrueerimisele. Erinevalt KMS-ist toob EhS selgelt välja, milliseid töid mõeldakse ümberehitamise all. EhS-i § 4 lg 3 reguleerib kuue eraldiseisva punktina, milliseid töid tuleb ümberehitamisena mõista. Selliselt annab see seaduse tõlgendajatele ühese vastuse, kas teatud liiki ehitamine kvalifitseerub ümberehitamise alla või mitte. Autori arvates võiks KMS-is olla sarnane lähenemine ning seaduses võiks välja tuua, mis töid täpsemalt parendamine hõlmab. Autori analüüsist tulenevalt võiks KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punktis 3 sätestada, et ehitise parendustööd hõlmavad töid, mis on iseloomulikud ehitamise mõistele, sh ehitise laiendamine, lammutamine ja ümberehitamine. Eelnimetatud mõistete definitsioonide määratlemiseks ei ole vajadust, kuna need on lahti seletatud EhS-is ning seega piisaks KMS-i sätete korrigeerimisel EhS-ile viitamisele. Selline täiendus elimineeriks ka juurdeehitise olemuse mõistmise problemaatikat, kuivõrd oleks selge, et parendamine ei pea jääma ainult olemasoleva ehitise piiridesse, vaid võib hõlmata ka ehitise laiendamist ning seega selle tulemusena loodud juurdeehitis allub maksustamisel oluliselt parendatud ehitise maksustamisreeglitele.

Sellisel lahtiseletatud parendustööde olemus aitaks mõista, mida tuleb mõista parenduskulude all. Kehtiv KMS selgitab, et oluliselt parendatud ehitist iseloomustab asjaolu, kus parenduskulud

ületavad ehitise soetusmaksumust vähemalt 10%. Pole selge, mida täpsemalt tuleb arvestada parenduskulude sisse. Selleks, et seaduse normi saaks korrektselt rakendada, on oluline, et oleks üheselt mõistetav, mis on võrreldavate näitajate olemus. Kui arendusprojektiga tegelev ettevõtja kajastab arvestuses absoluutselt kõiki kulusid, mida ta on seoses vastava projektiga kandnud, siis see ei tähenda, et tegemist oleks parenduskuludega KMS-i tähenduses (näiteks ehitise sisustamist, ehitise ümbruse korrastamisega seotud töid ja materjale ei loeta parenduskuludeks). Seega leiab autor, et sätte rakendamiseks on tähtis defineerida, mida mõeldakse selle võrreldavate näitajate all. Selgitus, mis kuulub parenduskulude alla ja mis mitte, võimaldab maksumaksjatel efektiivsemalt prognoosida, kas kinnisasja parendamine toob kaasa maksukohustust või mitte. Muuhulgas võib parenduskulude täpne määratlemata jätmine põhjustada olukorda, kus tekkinud lünka kuritarvitatakse ning parenduskulude vale arvestamisega tekitatakse alusetu maksueelis.

Sarnaselt parenduskuludega vajab selgitamist ka soetusmaksumusega seonduv. KMS ei määratle, mida mõeldakse soetusmaksumuse all. Autor on välja toonud, et soetusmaksumusena tuleb mõista kinnisasja omandamise maksumust/väärtust, milleks on eelkõige tehingu osapoolte kokkulepe kinnistu väärtuse osas, mis omakorda sisaldab kinnisasja omandamisega kaasnevaid muid vältimatuid kulutusi. Selleks, et seaduse adressaatidel oleks selge nägemus, et soetusmaksumusena mõeldakse eelkõige kinnisasja omandamise maksumust/väärtust, mitte näiteks kinnisasja õiglast väärtust, siis tuleks vastav tõlgendus seaduses välja tuua. Nii nagu on soetamismaksumus defineeritud tulumaksuseaduse¹⁴⁴ paragrahvi 38 lõikes 1¹⁴⁵, nii võiks selgitada soetusmaksumuse definitsiooni ka KMS-is.

Järgmine täpsemat reguleerimist vajav teema on ehitise soetusmaksumuse leidmine. Kui kinnisasja soetusmaksumusena tuleb mõista kinnisasja omandamise maksumust, siis ehitise soetusmaksumus ei ole tavaliselt teada, kuna üldiselt soetatakse kinnisasja ühe objektina ning ehitise ja selle juurde kuuluva maa hinna eristamine pole praktikas tavapärane ning üldiselt pole selleks ka vajadust. Seni puudub täpne regulatsioon, mis sätestaks, mis reeglite alusel tuleb ehitise soetusmaksumust hinnata. Autori analüüsi tulemusena selgus, et ehitise soetusmaksumuse leidmiseks võiks kogu kinnisasja maksumusest lahutada maa hind. Oluline on meeles pidada, et maa hinna määramisel ei ole õige lähtuda maa maksustamishinnast, vaid tuleb uurida, mis on maa turuväärtus. Selleks võib viia läbi omaalgatuslikult hinna analüüsi, kasutades selleks Maa-ameti

¹⁴⁴ Tulumaksuseadus. RT I, 26.03.2021, 2.

¹⁴⁵ Soetamismaksumus on kõik maksumaksja poolt vara omandamiseks ning selle parendamiseks ja täiendamiseks tehtud dokumentaalselt tõendatud kulud, sealhulgas makstud vahendustasud ja lõivud.

hinnastatistikat. Teine variant ehitise soetusmaksumuse määramiseks on tellida hinnang ehituseksperdilt. Autor leiab, et mõlemad variandid on küll teostatavad, kuid mitte kõige õnnestunud. Maa hinna leidmine hinnastatistika alusel ei pruugi anda täpset vastust ning isegi kui leida umbkaudne maa turuhind, siis ei tähenda see seda, et selle lahutamisel kogu kinnisasja hinnast tuvastatakse täpne ehitise soetusmaksumus, kuivõrd kahe sarnase ehitise soetusmaksumus võib oluliselt erineda mitmetest teguritest tingituna. Ehitise hinna määramiseks ehituseksperdi kaasamine nõuab aga märgatavate kulutuste tegemist.

Autor leiab, et ka eelneva probleemi lahendamiseks võiks sarnaselt EhS-is sätestatule reguleerida ka KMS-is ehitise soetusmaksumuse leidmise korda. EhS-i § 63 lg 4 defineerib olulise rekonstrueerimise mõiste ning sellega seotud kulusid võrreldakse rekonstrueeritava hoonega samaväärse hoone keskmise ehitusmaksumusega. Selleks, et saaks välja arvutada hoone keskmist ehitusmaksumust, on kehtestatud eraldi määrus¹⁴⁶, milles muuhulgas selgitatakse ehitusmaksumuse hindamist, hoone taastamismaksumuse arvestamist ning seda ka baasaastale järgnevatel aastatel. Sellist lähenemist võiks kasutada ka KMS-i puhul ning viidates EhS-is kajastatud määrusele reguleerida ehitise soetusmaksumuse leidmist ka käibemaksureeglite rakendamiseks.

Autori arvates tekitab oluliselt parendatud ehitise maksustamise regulatsioon palju küsitavusi ja seda eelkõige sellepärast, et sätte erinevad komponendid pole piisavalt lahti seletatud. Autori arvates puudub sättel konkreetsus ning see olekski see koht, mis vajaks korrigeerimist. Võrdluseks toob autor EhS-i paragrahvi 63 lõikes 4 toodud olulise rekonstrueerimise definitsiooni. Autori arvates on see palju täpsem, kuivõrd see selgitab, mis töid täpsemalt tuleb käsitleda olulise rekonstrueerimise all. Kuigi ka rekonstrueerimise käigus tehtud tööde kulu võrreldakse sarnaselt KMS-is sätestatule rekonstrueeritava hoone maksumusega, siis on selle määramine erinevalt KMS-is selgitatust palju täpsem, kuivõrd hoone keskmise ehitusmaksumuse hindamiseks on kehtestatud eraldi määrus. Seega leiab autor, et oluliselt parendatud ehitise maksustamise sätte paremaks mõistmiseks võiks aluseks võtta EhS-is selgitatut ning sarnaselt reguleerida vastavat reeglit ka KMS-is. Muuhulgas on ka Eesti õigusteadlane Lasse Lehis välja toonud, et ümberehitus tuleb defineerida võimalikult arusaadavate ja mõõdetavate näitajate kaudu¹⁴⁷ ning direktiivis kasutatava ümberkujundamise mõiste parim vaste olekski EhS-i paragrahvi 63 lõikes 4 toodud

¹⁴⁶ Hoone keskmise ehitusmaksumuse hindamise kord, *supra nota* 140.

¹⁴⁷ Lehis, L., *supra nota* 132, 15.

olulise rekonstrueerimise mõiste.¹⁴⁸ Kuivõrd magistr töö autor on läbi viinud üksikasjaliku analüüsi ja seeläbi jõudnud eespool mainitud järeldustele, siis nõustub autor selle mõttekäiguga.

Eelnevalt on autor kirjeldanud oma nägemust, kuidas ja millistel erinevatel võimalustel võiks muuta oluliselt parendatud ehitise maksustamisega seonduvat regulatsiooni ja mida vastavad muudatused kaasa tooksid. Kuna magistr töö põhieesmärk oli uurida juurdeehitise olemust ja käibemaksukäsitlust, siis alljärgnevalt toob autor ettepanekuid magistr töö põhifookuses olevale probleemile.

3.2.2. Ettepanekud juurdeehitise olemuse mõistmisel ja käibemaksuga maksustamisel

Kehtivad KMS-i reeglid ei sätesta, mis ulatuses peab ehitise olema ruumiliselt parendatud, et see muutuks oluliselt parendatud ehitiseks ning seeläbi käibemaksu objektiks. Hetkel kehtivad sätted ei reguleeri, kas parendamine peab jääma olemasoleva ehitise piiridesse või on lubatud ka nendest väljumine ning seeläbi ehitise laiendamine. Oluline on üksnes parenduskulude ja ehitise soetusmaksumuse suhe. Autori arvates tekitab see segadust olukorras, kus parendamise tulemusena ehitist ka laiendatakse mõne juurdeehitisega ning kehtivaid reegleid järgides ei selgu, kas laiendamise tulemusena moodustatud juurdeehitis tuleb maksustada sarnaselt oluliselt parendatud ehitisega või see tuleb maksustada käibemaksuga kohustuslikus korras, kuivõrd loodud on ehitise osa enne selle esmast kasutuselevõttu.

Magistr töö läbiviidud analüüsi tulemusena on selgunud, et ehitise parendustööde käigus laiendamise tulemusel tekkinud juurdeehitis on KMS-i mõistes parendatud ehitise osa ning seega allub maksustamisel oluliselt parendatud ehitise maksustamise reeglitele. Selleks, et seaduse adreseatidel ei tekiks vajadust analoogse üksikasjaliku uuringu läbiviimiseks ning et nimetatud seisukoht oleks seaduse sättest välja loetav, teeb autor ettepaneku KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punkti 3 täiendamiseks. Hetkel kehtiv KMS-i § 16 lg 2 p 3 sätestab, et maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Sama sätte viimase lause kohaselt on ehitise või selle osa oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Autori arvates vajab täiendamist kõnealuse sätte teine lause. Kuna see lause reguleerib hetkel kehtiva oluliselt

¹⁴⁸ Lehis, L., *supra nota* 61, 184.

parentatud ehitise mõiste määratluse ning autori arvates vajaks see konkretiseerimist, siis oleks see lause õige koht, kus oluliselt parentatud ehitise mõistet võiks täiendada.

Eeltoodust lähtuvalt teeb autor ettepaneku KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punkti 3 teise lause täiendamiseks magistritöö analüüsi tulemusel jõutud järeldusega. Autori arvates võiks teise lause sõnastus olla järgmine: *parentamine hõlmab ehitise laiendamist, ümberehitamist ja lammutamist ehitusseadustiku tähenduses ning ehitis või selle osa muutub oluliselt parentatuks, kui parentustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parentamist*. Alljärgnevalt selgitab autor, miks ta peab vajalikuks sätte esimese poole täiendamist just sellisel kujul ning mis väärtust see annab oluliselt parentatud ehitise reeglite tõlgendamisel.

Esiteks leiab autor, et eeltoodud viisil sätte täiendamisega saavutatakse magistritöö eesmärk. Lause täpsustamise tulemusena on võimalik üheselt aru saada, et parentamisena tuleb lugeda ka ehitise laiendamist. Järelikult ka ehitise laiendamise tulemusena loodud juurdeehitise maksustamisel tuleb lähtuda oluliselt parentatud ehitise maksustamisreeglitest. Seega kui parentamise käigus tehakse töid mitte ainult vana ehitise piirides, vaid ehitist ka mõnevõrra laiendatakse, siis tuleb ka laiendamise tulemusena tekkinud juurdeehitist pidada parentatud ehitise osaks ning kogu objekti võõrandamisel lähtuda parentuskulude ja ehitise soetusmaksumuse suhtest. Kui vana ehitise osa ja juurdeehitatud osa parentamiskulud ületavad 10% ehitise soetusmaksumust, siis sellise ehitise võõrandamisel on tegemist oluliselt parentatud ehitise võõrandamisega ja tehing maksustatakse juhul, kui ehitis võõrandatakse enne parentamisele järgnevat taaskasutuselevõttu.

Autor leiab, et selliselt KMS-i sätte täiendamisel on ka laiem eesmärk, kuivõrd see annab märgatava väärtuse oluliselt parentatud ehitise reeglite tõlgendamisel. Sätte täiendamisega tuuakse välja, mis töid tuleb lugeda parentustöödeks. Seaduse adressaat saab selge ettekujutuse, et kui parentamise käigus ehitist lammutatakse, laiendatakse või rekonstrueeritakse, siis selliseid töid tuleb lugeda ehitise parentustöödeks. Järelikult saab ta ka selliste töödega seotud kulusid arvestada parentuskuludena. Selline käsitlus paneb paika selgema piiri, mis kulusid tohib arvestada parentuskuludena ja millised mitte. Ehitise lammutamise, laiendamise või ümberehitamise definitsioone ei ole vajalik KMS-is eraldi reguleerida, kuna see on juba tehtud EhS-i tasandil, seega piisaks mõistete toomisest KMS-is EhS-i sätetele viitamisest.

Muuhulgas leiab autor, et selliselt normi täiendamisega läheb see kooskõlla Euroopa Kohtu praktikaga ja ümberkujundamise mõistega käibemaksudirektiivi tähenduses. Autor on eelnevalt magistritöö alapeatükis 2.1 välja toonud, et ümberkujundamise tööde all käibemaksudirektiivi tähenduses tuleb mõista eelkõige ehitise mõistega haakuvaid toiminguid. Autor avas ehitamise mõiste sisu ning leidis, et ehitamise alaliikideks on ka ehitise laiendamine, ümberehitamine ja lammutamine. Kuivõrd ümberkujundamine ei tohi hõlmata toiminguid, mis on ehitamise mõistest kauged, siis järeldubki, et parendamistöödeks tuleb pidada ehitamise mõistele iseloomulikke töid, sh ehitise laiendamist, ümberehitamist ja lammutamist. Seega sätte täiendamisega toetutakse käibemaksudirektiivi põhimõtetele ja kohtupraktikale.

Lisaks eelnevale läheb sellisel viisil sätte täiendamisel juurdeehitise olemus kooskõlla EhS-i juurdeehitise staatusega. Magistritöö raames riiklikult tunnustatud ehitusekspertidelt saadud info kohaselt selgus, et ehitusõiguslikult tuleb juurdeehitist pidada laiendatava ehitise osaks. KMS-i paralleeli tuues tähendab see seda, et juurdeehitis ei muutu iseseisvaks ehitiseks, vaid tegemist on parendatava ehitise osaga. Järelikult autori poolt väljapakutud viisil KMS-i sätte täiendamisel annab see selgema seose EhS-is toodud põhimõtete ühtimisega.

Autor on eelnevalt analüüsinud, et teatud olukorras on juurdeehitist võimalik maksustada ka uusehitise maksustamisreeglite järgi. Kui tekib olukord, kus juurdeehitis jagatakse olemasolevast ehitisest selliselt, et juurdeehitisel tekib ka eraldi registrikanne kinnistusraamatus ning juurdeehitist on võimalik kasutada ja müüa eraldiseisvalt varem kasutatud ehitisest, siis ka sellisel juhul ei ole autori poolt väljapakutud KMS-i täiendus välistavaks asjaoluks juurdeehitise maksustamisel. Seda eelkõige põhjusel, et selliselt moodustatud juurdeehitise müüki reguleerib teine säte, mille kohaselt ehitise osa võõrandamine on kohustuslikus korras maksustatav ning selle puhul on määrav ehitise osa esmane kasutuselevõtt. Autor on ka eelnevalt välja toonud, et ehitise esma- ja taaskasutuselevõtu eristamine on oluline, kuivõrd sellest sõltub ehitise maksustamine. Seega tuleb korrigeeritavat sätet mõista selliselt, et kui ehitise parendamise tulemusena seda laiendatakse juurdeehitisega, siis on tegu endiselt parendatud ehitise osaga, mis allub maksustamisel parendatud ehitise maksustamisreeglitele. Samas kui laiendatud juurdeehitis on uue kinnistu numbriga eristatav ning seda kasutatakse ja võõrandatakse eraldiseisvalt vanast varem kasutuses olnud ehitise osast, siis allub see võõrandamisel hoopis uusehitise maksustamisreeglitele, mis on KMS-is selgelt reguleeritud.

Eeltoodust tulenevalt leiab autor, et väljapakutud KMS-i sätte täiendamine loob õigusselguse juurdeehitise olemuse mõistmisel ja selle käibemaksukäsitlusel. Normi täiendamisega välistatakse olukord, kus ehitise parendamise tulemusena jääb selgusetuks, kas parendamine võib hõlmata vaid olemasoleva ehitise piire või on aktsepteeritav ka ehitise laiendamine. Samuti selgub, et laiendatud ehitise osa allub samadele maksustamisreeglitele ning maksustamisel tuleb arvestada parenduskulude ja ehitise soetusmaksumuse suhtega. Lisaks jääb autori pakutud viisil sätte sõnastamisel seaduse adressaatidel selge ettekujutus, mis töid täpsemalt hõlmab parendamine ja nende tööde lahtiseletamisel saab toetuda EhS-is sätestatule. See omakorda seab selgemad piirid, mis kulusid saab kajastada parenduskulude all. Kõik eeltoodu viib selleni, et oluliselt parendatud ehitise piiritlemisel ja maksustamisel saab tugineda konkreetsematele kriteeriumitele.

KOKKUVÕTE

Käibemaksu loogika on maksustada majandustegevus, millega kaasneb väärtuse lisamine. Ehitiste puhul seisneb lisandväärtus uue ehitise ehitamises ja selle esmasel võõrandamisel tekibki käibemaksukohustus seetõttu, et see tähistab tootmisprotsessi lõppu ja ilmselge füüsilise tegelikkuse olulise muutmise tõttu lisandväärtuse tekkimist. Käibemaksudirektiiv annab võimaluse maksustada mitte ainult uute, vaid ka kasutatud või vanade ehitiste võõrandamist. Seda aga juhul, kui neis on tehtud ümberkujundusi ja need muudavad kasutatud ehitise samaväärseks uueehitise ja seeläbi tekitavad ehitisele lisandväärtust. Käibemaksudirektiiv lubab liikmesriikidel kehtestada üksikasjalikke eeskirju esmase kasutuselevõtu kriteeriumi kohaldamiseks ehitise ümberkujundamisele ning diskretsiooniõigusest lähtuvalt on Eesti seadusandja võtnud ümberkujundamise mõiste Eesti õigusesse üle, kasutades selleks mõistet „parendamine“. Nii sätestabki KMS-i § 16 lg 2 p 3, et maksuvabastust ei kohaldata kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitise või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Ehitise või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.

Kuigi eelnimetatud seadusesäte on kehtinud juba pikemat aega, on see tekitanud seaduse adreesaatidel piisavalt arusaamatusi ja ebaselgust. Lisaks sellele, et normi otsekohaldatavusega tekib mitmeid murekohti, esineb praktikas juhtumeid, mille maksustamisel ei piisa konkreetse normi sõnastuse järgimisest ja tõlgendamisest ning tehingu maksustamise loogikale vastust otsides tuleb mõelda normi raamidest välja. Oluliselt parendatud ehitise maksustamisel tekib see olukord siis, kui vana ehitise parendamise käigus see laiendatakse ja moodustatakse juurdeehitis. Juurdeehitise mõistet ei ole määratletud ning sellest tulenevalt ei selgu, mis reeglite järgi tuleb juurdeehitise võõrandamist maksustada.

Eeltoodust tulenevalt oli magistritöö eesmärk selgitada välja, kas vana ehitise parendustööde käigus ehitise laiendamise tulemusel tekkinud juurdeehitis on KMS-i mõistes uus ehitise või parendatud ehitise osa. Sellele küsimusele vastuse leidmise järgselt oli vaja uurida, mis reeglite

järgi toimub juurdeehitise käibemaksuga maksustamine. Magistritöö eesmärgi saavutamiseks oli püstitatud hüpotees ning selle tõestamiseks oli tarvis vastata mitmele uurimisküsimusele, liikudes struktuuriliselt üldisematelt teemadelt üksikasjalikumate küsimuste juurde.

Selleks, et mõista kinnisasjadega seotud tehingute nüansi- ja eranditrohket maksustamise temaatikat, süüvis autor esialgu kinnisasja mõiste tähendusse, peatudes seejuures pikemalt ehitise mõiste määratlemisel. Maksuõiguslikult on oluline selgitada, et KMS-i mõttes tuleb uusehitisena ehk ehitise esmase kasutuselevõtuna mõista ehitise reaalselt otstarbekohast kasutama hakkamist ehk sellise hetke saabumist, mil kaupa saab pidada tootmisprotsessist väljunuks, et siseneda tarbimissektorisse. Ehitise uudsus ja seeläbi lisandväärtuse tekkimine on põhitunnus, millest käibemaksuga maksustamisel juhindutakse. Uudsust on võimalik saavutada ka ehitise ümberkujundamise puhul, kui ümberkujundused muudavad kasutatud ehitist samaväärseks uusehitisega. Kuna käibemaksudirektiiv ei defineeri ümberkujundamise mõistet, siis on selle mõiste sisustamisel abiks kohtupraktika. Ümberkujundamisel on määrav, et asjaomast ehitist peab olema oluliselt muudetud eesmärgiga muuta ehitise otstarvet või muuta märkimisväärselt selle kasutustingimusi. Eesti seadusandja sisustab ümberkujundamist parendamise mõistega kvantitatiivselt ehk kehtestab koguselise kriteeriumi, mille kohaselt peavad parendamisega seotud kulud moodustama fikseeritud protsendi asjaomase ehitise algsest soetusmaksumusest. Eeltoodu üksikasjalik analüüs annab vastuse esimesele uurimisküsimusele, selgitades, et oluliselt parendatud ehitist tuleb maksustada siseriiklikus õiguses fikseeritust tulenevalt, kuid seejuures on oluline tugineda ka käibemaksudirektiivi regulatsioonile ja selle tõlgendamist soodustavale kohtupraktikale.

Iga väiksema eksimus kinnisasjade käibemaksureglites võib tuua kaasa märkimisväärse maksuõigusliku tagajärje. Sestap on oluline, et kinnisasjade maksustamist reguleeriv reeglistik oleks sedavõrd konkreetne, et tõlgendamis- ja valikuvõimalusi jääks võimalikult vähe. Vaatamata sellele on parendatud ehitise maksustamisreeglid lakoonilised. Asjassepuutuvatel terminitel, sh parendamise, parenduskulu ja soetusmaksumuse mõistetel puuduvad täpsed definitsioonid. Samuti jääb kehtiva regulatsiooni tõlgendamisel selgusetuks, mis töid täpsemalt mõistetakse parendustööde all ning mis reeglite järgi määratakse ehitise soetusmaksumus. Seega tuleb teisele uurimisküsimusele vastata selliselt, et olenemata asjaolust, et oluliselt parendatud ehitise maksustamisregulatsioon on kehtinud juba pikemat aega, esineb selle rakendamisel mitmeid probleeme.

Eelnevatest probleemidest formeerus magistritöö põhiline lahendus vajav uurimisküsimus, mis on formuleeritud magistritöö hüpoteesina. Juurdeehitise olemuse mõistmisel analüüsis autor juurdeehitise ehitusõiguslikku olemust ning kõrvutas seda hetkel kehtiva oluliselt parendatud ehitise maksustamise regulatsiooni, ümberehitamise mõiste analüüsi ja olemuse lahtiseletamisega käibemaksudirektiivi tähenduses ning olulise väärtusega kohtupraktikaga. Eeltoodust tulenevalt leidis autor vastuse uurimisküsimusele, tõendades, et parendustööde käigus ehitise laiendamise tulemusena tekkinud juurdeehitis on parendatud ehitise osa. Seega allub see ka maksustamisel oluliselt parendatud ehitise maksustamisreeglitele. Uurimisküsimusele vastamisega leidis kinnitust ka autori poolt püstitatud hüpotees.

Viimaks pakkus autor ettepanekuid õiguse edasiarendamiseks parendatud ehitise ja juurdeehitatud ehitise osa maksustamisel. Kuna parendatud ehitise mõiste määratlus vajab konkretiseerimist, siis tegi autor ettepaneku KMS-i paragrahvi 16 lõike 2 punkti 3 täiendamiseks selliselt, et lisaks olemasolevale regulatsioonile oleks sätestatud, et parendamine hõlmab ehitise laiendamist, ümberehitamist ja lammutamist ehitusseadustiku tähenduses. Selliselt on võimalik aru saada, et parendamisena tuleb lugeda ka ehitise laiendamist. Järelikult tuleb ka ehitise laiendamise tulemusena loodud juurdeehitise maksustamisel lähtuda oluliselt parendatud ehitise maksustamisreeglitest. Autori arvates on selliselt sätte täiendamisel ka laiem eesmärk, kuivõrd see annab märgatava väärtuse oluliselt parendatud ehitise reeglite tõlgendamisel. Sätte täiendamisega tuuakse välja, mis töid tuleb lugeda parendustöödeks ning see omakorda annab seaduse adreessaatidele selgema arusaama, mis kulusid saab kajastada parenduskulude all. Lisaks läheb säte kooskõlla Euroopa Kohtu praktikaga ja ümberkujundamise mõistega käibemaksudirektiivi tähenduses. Samuti läheb sellisel viisil sätte sõnastamisel juurdeehitise olemus kooskõla EhS-i juurdeehitise staatusega. Võttes eeltoodut kokku, loob sätte täiendamine õigus selguse juurdeehitise olemuse mõistmisel ja selle käibemaksukäsitlusel ning seab konkreetsemad kriteeriumid parendatud ehitise piiritlemisel.

SUMMARY

NEWLY CONSTRUCTED BUILDING AND IMPROVED BUILDING SPECIFICATION AND VAT TREATMENT OF EXTENSION

Julia Villemson

On 1 January 2006, the amendment to § 16 (2) 3) of the Value Added Tax Act (VAT Act) entered into force, according to which tax exemption is not applied to an immovable if an essential part thereof is a construction works which has been significantly improved, or of such construction works which is to be transferred prior to the post-improvement resumption of use of the construction works of the part thereof. A construction works or a part thereof is deemed to be significantly improved if the costs related to the improvements exceed at least 10 per cent of the acquisition value of the construction works or the part thereof before the making of the improvements.

Often, the business plan of real estate development companies is to buy real estate with an old building, improve the old building and sell it with the highest possible profit margin. When preparing a business plan, it is necessary to assess whether the planned improvements exceed 10 per cent of the acquisition value of the building before the making of the improvements as it depends whether VAT is added to transferred building or not. In a situation where an old building is being improved and further extended so that an extension is created, it remains unclear how such an extensions will be taxed.

The law does not define the concept of an extension or its taxation, nor does the Council of Europe Directive 2006/112/EC (VAT Directive). In a situation where the legislator has not laid down clear rules in legislation, the interpretation of the provisions of tax laws may give individuals different choices based on their interests. Thus, an extension can be considered a new building for the purposes of VAT Act, because a completely new part of the building has been created that did not exist before. However, § 16 (2) 3) of the VAT Act does not regulate whether the improvement

concerns only the area of the existing building or as a result of the improvement the dimensions of the existing building may also change. Only thing that is important is the ratio of improvements and acquisition cost. Thus, the parts of an improved and extended building should be taxed identically. For example, in a situation where a shed is built next to an existing building and it turns out to be a new building, the sale of the entire property, regardless of the value of the shed, is subject to VAT. However, if the shed is an improvement of an existing building, the value of the shed improvement costs must be monitored and if it does not exceed 10 per cent of the acquisition cost of the building, the VAT liability does not apply. In the light of the foregoing, it is important to understand the boundary between a new building and an improved building, since both examples have their own tax consequences and such a different interpretation of the provision is not acceptable.

Due to the above, the aim of the master's thesis is to find out whether and under what conditions an extension is a new building or a part of an improved building within the meaning of VAT Act. Following this definition, the aim is to find out how the extension is subject to VAT.

In order to achieve the goal of the master's thesis, the following hypothesis has been put forward: it is not clear from the regulation of taxation of a significantly improved building, which has a low level of legal clarity and is in need of improvement, that an extension created as a result of the improvement of the building is a part of the improved building and thus subject to the rules of taxation of the significantly improved building, not the new building. To prove the hypothesis, the author must answer the following research questions: How is significantly improved building taxed? What are the main problems with the taxation of an improved building? How to define and tax the extension of the building during the improvement works?

The master's thesis uses theoretical and legal methods that are qualitative, comparative, analytical and evaluative. The method of data collection is the analysis of both Estonian and foreign language professional literature, research articles, court decisions and proposals of lawyers. An analysis of national and ECJ case law is important. In order to add more value to the work and in the context of the construction law approach, nationally recognized construction experts have been approached, who expressed their opinion on the research problem based on their long-term experience. A request for clarification has also been made to the Ministry of Economic Affairs and Communications, who interpreted the construction law issue of the extension of the building.

As a result of the master's thesis, the answer to all research questions has been found. The answer to the first question must be that a significantly improved building must be taxed in accordance with national law, but it is also important to rely on the rules of the VAT Directive and the case law which facilitates its interpretation. The answer to the second question must be that, although the tax regulation for building, which has been substantially improved, has been in force for a long time, there are a number of problems with its implementation. The last research question must be answered in such a way that the extension of the building during the improvement works is a part of the improved building. Thus, it is also subject to significantly improved taxation rules for buildings. By answering the research questions, the hypothesis put forward by the author was also confirmed.

Finally, the author made proposals for the further development of the law on the taxation of the improved building and extension. As the definition of an improved building needs to be specified, the author proposed to supplement § 16 (2) 3) of the VAT Act so that in addition to the existing regulation it would be provided that improvement includes extension, reconstruction and demolition of a building within the meaning of the Building Code. In this way, it is possible to understand that the extension of a building must also be considered an improvement. Consequently, the taxation of an extension must also be based on the significantly improved taxation rules for the building. According to the author, the supplementation of this provision also has a broader purpose, as it provides significant value in the interpretation of the rules of a significantly improved building. The amendment to the provision specifies which works are to be considered as improvement works, and this in turn gives the addressees of the law a clearer understanding of which costs can be reflected under improvement costs. In addition, the provision is in line with the case law of the ECJ and the concept of conversion within the meaning of the VAT Directive. Also, when formulating the provision in this way, the nature of the extension is in line with the status of the extension according to Building Code. In summary, the addition to the provision creates legal clarity in understanding the nature of the extension and its treatment of VAT, and sets out more specific criteria for defining an improved building.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Teadusraamatud

1. Boria, P. (2017). *Taxation in European Union* (2nd ed). Cham: Springer International Publishing.
2. Frunza, M-C. (2019). *Value added tax fraud*. New York: Routledge.
3. James, K. (2015). *The rise of the value-added tax*. New York: Cambridge University Press.
4. Lehis, L. (2012). *Maksuõigus* (3. tr.). Tallinn: Juura.
5. Pärna, P. (2004). *Asjaõigusseadus: kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura.
6. Schenk, A., Thuronyi, V., Cui, W. (2015). *Value added tax: a comparative approach* (2nd ed). New York: Cambridge University Press.
7. Terra, B.J.M., Wattel, P.J. (2012). *European tax law* (6th ed). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
8. Tiivel, R. (2007). *Asjaõigus* (2. tr.). Tallinn: Juura.
9. Tiivel, R. (2009). *Tsiviilõiguse üldosa*. Tallinn: Juura.
10. Van Brederode, R.F. (2009). *Systems of general sales taxation: theory, policy and practice*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
11. Van Brederode, R.F. (Ed.) (2011). *Immovable property under VAT: a comparative global analysis*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
12. Van Doesum, A., Van Kesteren, H., Cornielje, S., Nellen, F. (2016). *Fundamentals of EU VAT law* (2nd ed). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
13. Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M. (2010). *Tsiviilseadustiku üldosa seadus: kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura.
14. Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Puri, T. (2014). *Asjaõigusseadus II: kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura.
15. Varul, P., Kull, I., Kõve, V., Käerdi, M., Saare, K. (2012). *Tsiviilõiguse üldosa: õigusteaduse õpik*. Tallinn: Juura.

Teadusartiklid

16. Alm, J., El-Ganainy, A. (2013). Value-added taxation and consumption. *International tax and public finance*, 20, 105-128.
17. Andrejovska, A., Regaskova, M. (2018). The influence of value-added tax changes on the household consumption. *Ad alta-journal of interdisciplinary research*, 8, 12-16.
18. Bikas, E., Bagdonaite, G. (2020). Tax avoidance: the aspect of value added tax. *Entrepreneurship and sustainability issues*, 8, 590-605.
19. Cnossen, S. (2011). A proposal to improve the VAT treatment of housing in the European Union. *Fiscal Studies*, 32, 455-481.
20. Coruhlu, YE., Toludan, T. (2020). Data model development for „buying and selling“ transactions as a real estate acquisition method. *Survey Review*, 52, 403-414.
21. Garnier, G., György, E., Heineken, K., Mathe, M., Puglisi, L., Rua, S., Skonieczna, A., Van Mierlo, A. (2015). A wind of change? Reforms of tax systems since the launch of Europe 2020. *Reflets et Perspectives de la Vie Economique*, 53, 75-111.
22. Krzikalova, K., Tosenovsky, F. (2020). Is the value added tax system sustainable? The case of the Czech and Slovak Republics. *Sustainability*, 12, 1-25.
23. Lehis, L. (1999). Maksuõiguse üldpõhimõtted. *Juridica*, 5, 239-253.
24. Lind, K. (2001). Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. *Juridica*, 4, 242-251.
25. Paal, K. (2010). Asja eraldi ja teise asjaga koos tsiviilkäibes osalemise kriteeriumid. *Juridica*, 7, 491-496.
26. Peacock, C. (2018). Is there a viable way to tax the consumption of immovable property that is more consistent with the economic objective of the VAT? *Journal of the Australasian Tax Teachers association*, 13, 336-350.
27. Portuese, A., Gough, O., Tanega, J. (2017). The principle of legal certainty as a principle of economic efficiency. *European journal of law and economics*, 44, 131-156.
28. Puri, T. (2013). Hoonestusõigus. Peaaegu kinnisomand, aga siiski piiratud asjaõigus. *Juridica*, 7, 494-501.
29. Ramaekers, E. (2014). Classification of objects by the European court of Justice: movable immovables & tangible intangibles. *European Law Review*, 39, 447-469.
30. Tiivel, R. (2004). Mõned kommentaarid Priidu Pärna raamatu „Asjaõigusseadus. Kommenteeritud väljaanne“ kohta. *Juridica*, 4, 280-290.
31. Van Meerbeeck, J. (2016). The principle of legal certainty in the case law of the European Court of Justice: from certainty to trust. *European law review*, 41, 275-288.

32. Vastmans, S. (2020). CJEU in KPC Herning: The Supply of Land with a Building to Be Demolished Is not Necessarily a VAT Taxable Supply of Building Land. *Intertax*, 48, 261-264.

Eesti õigusaktid

33. Asjaõigusseadus. RT I, 22.02.2019, 11.
34. Asjaõigusseaduse rakendamise seadus. RT I, 29.06.2018, 9.
35. Ehitusseadustik. RT I, 10.07.2020, 40.
36. Hoone keskmise ehitusmaksumuse hindamise kord. RT I, 16.06.2015, 4.
37. Korteriomandi- ja korteriühistuseadus. RT I, 23.05.2020, 5.
38. Käibemaksuseadus. RT I, 21.04.2020, 17.
39. Maa hindamise seadus. RT I, 29.06.2018, 25.
40. Maksukorralduse seadus. RT I, 30.06.2020, 30.
41. Põhiseadus. RT I, 15.05.2015, 2.
42. Raamatupidamise seadus. RT I, 15.03.2019, 12.
43. Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine. RT I, 20.12.2019, 26.
44. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. RT I, 23.05.2020, 4.
45. Tulumaksuseadus. RT I, 26.03.2021, 2.

EL-i ja rahvusvahelised õigusaktid

46. Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ELT L 347, 11.12.2006.

Eesti kohtulahendid

47. RKKKo 3-1-1-44-06.
48. RKTKo 3-2-1-86-14.
49. RKTKo 3-2-1-144-08.
50. RKHko 3-3-1-4-12.
51. RKHko 3-3-1-18-09.
52. RKHko 3-3-1-80-10.

- 53. TlnHKO 3-13-70231.
- 54. TlnRnKO 3-16-1948.
- 55. RKHKO 3-17-933.
- 56. RKHKO 3-17-1930.
- 57. RKHKO 3-17-2766.
- 58. TlnRnKO 3-18-908.

Muud kohtulahendid

- 59. Kohtuotsus, 14.05.1985, Van Dijk's Boekhuis vs. Staatsecretaris van Financien, C-139/84, EU:C:1985:195.
- 60. Kohtuotsus, 16.01.2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23.
- 61. Kohtuotsus, 12.06.2003, Sinclair Collins, C-275/01, EU:C:2003:341.
- 62. Kohtuotsus, 19.11.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722.
- 63. Kohtuotsus, 12.07.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461.
- 64. Kohtuotsus, 15.11.2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720.
- 65. Kohtuotsus, 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869.
- 66. Kohtuotsus, 04.09.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, p-d 14, 15, 45, 48, 57, 58 ja 63.

Muud allikad

- 67. Elling, T. (2019). *Käibemaks: üldistest põhimõtetest kuni aktuaalse kohtupraktikani*. Tallinn: KMS.
- 68. Elling, T., Saveljeva, J. (2011). Kinnisasja käibemaksuga maksustamine Eestis. L. Tabur, A. Talmar-Pere (toim), *Sisekaitseakadeemia toimetised: SmART Security = Tark turvalisus* (302-324). Tallinn: Sisekaitseakadeemia.
- 69. Justiitsministeerium. (2013). *Seletuskiri ehitusseadustiku eelnõu (555 SE) juurde*. Kättesaadav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/9e8a422c-beb8-476c-897c-f9b761fb9b92/Ehitusseadustik>, 20. oktoober 2020.
- 70. Justiitsministeerium. (2017). *Seletuskiri asjaõigusseaduse rakendamise seaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse (tehnovõrgu talumise tasu muutmise) eelnõu (405 SE) juurde*. Kättesaadav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c4fdeb22-400f-42c5-b741->

622b0f508405/Asja%C3%B5igusseaduse%20rakendamise%20seaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus%20(tehnov%C3%B5rgu%20alumise%20tasu%20muutmise, 19. oktoober 2020.

71. Kohtujuristi ettepanek, 04.07.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:510.
72. Kohtujuristi ettepanek, 19.03.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:226.
73. Kolbre, E., Ilsjan, V., Tomson, A., Tiits, T. (toim) (2015). *Kinnisvara hindamine: eestikeelne väljaanne*. Tallinn: Eesti Kinnisvara Hindajate Ühing.
74. Lehis, L. (2007). Mis valesti, see uuesti. *MaksuMaksja*, 5, 15.
75. Lehis, L. (2019). *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tartu: Casus Tax Services.
76. Lehis, L., Lind, K. (2003). *Käibemaksuseadus: kommenteeritud väljaanne*. Tartu: Casus.
77. Maa-amet. (2020). *2022. aasta maa korraline hindamine*. Kättesaadav: <https://www.maaamet.ee/et/eesmargid-tegevused/maa-hindamine-ja-tehingud/2022-aasta-maa-korraline-hindamine>, 22. veebruar 2021.
78. Maa-amet. (2021). *Kinnisvara tehingute statistika*. Kättesaadav: <https://www.maaamet.ee/et/eesmargid-tegevused/maa-hindamine-ja-tehingud/kinnisvara-tehingute-statistika#turuylevaated>, 22. veebruar 2021.
79. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium. (2020). *Ehitusseadustiku parim praktika*. Kättesaadav: <https://mkm.ee/et/eesmargid-tegevused/ehitus-ja-elamumajandus/parim-praktika#1>, 18. detsember 2020.
80. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi peaspetsialist. Autori selgitustaotlus. E-kiri. 14. jaanuar 2021.
81. Maksu- ja Tolliamet. (2020). *2019 IV kvartali siduvate eelotsuste kokkuvõtted*. Kättesaadav: <https://www.emta.ee/et/maksukorraldus-maksude-tasumine/siduvad-eelotsused/siduvate-eelotsuste-kokkuvotted/2019-iv-kvartali>, 19. jaanuar 2021.
82. Nukka, M. (2013). *Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamine*. (Magistritöö) Tartu Ülikooli õigusteaduskond, Tartu.
83. Rahandusministeerium. (2005). *Seletuskiri käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu (740 SE) juurde*. Kättesaadav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/85fcf9e6-460c-3bb7-93d9-65e6e08e6a48/K%C3%A4ibemaksuseaduse%20ja%20maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20seadus>, 7. detsember 2020.
84. Rahandusministeerium. (2020). *Käibemaksuseadus rahandusministeeriumi kommentaaridega*. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/maksu-ja-tollipoliitika/maksud>, 18. november 2020.

85. Riiklikult tunnustatud ekspert. Autori intervjuu 1. E-kiri. 23. märts 2021.
86. Riiklikult tunnustatud ekspert. Autori intervjuu 2. E-kiri. 23. märts 2021.
87. Riiklikult tunnustatud ekspert. Autori intervjuu 3. E-kiri. 24. märts 2021.
88. Vallaste, V. (2006). Probleemid renoveeritud ehitise maksustamisega. *MaksuMaksja*, 6-7, 20-22.
89. Varend, Õ., Sõerd, A. (2007). EML küsimused Rahandusministeeriumile seoses kinnisasjade maksustamisega ja Rahandusministeeriumi vastus EML-ile. *MaksuMaksja*, 5, 12-14.

LISAD

Lisa 1. Lihtlitsents

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks¹⁴⁹

Mina, Julia Villemson

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose
Uusehitise ja parendatud ehitise piiritlemine ja käibemaksukäsitlus juurdeehitise puhul,
(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendaja on Kaido Künnapas,
(*juhendaja nimi*)

1.1 reprodutseerimiseks lõputöö säilitamise ja elektroonse avaldamise eesmärgil, sh Tallinna
Tehnikaülikooli raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse
tähtaja lõppemiseni;

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tallinna Tehnikaülikooli veebikeskkonna kaudu,
sealhulgas Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse
kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega
isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.

11.05.2021 (kuupäev)

¹⁴⁹ Lihtlitsents ei kehti juurdepääsupiirangu kehtivuse ajal vastavalt üliõpilase taotlusele lõputööle juurdepääsupiirangu kehtestamiseks, mis on allkirjastatud teaduskonna dekaani poolt, välja arvatud ülikooli õigus lõputööd reprodutseerida üksnes säilitamise eesmärgil. Kui lõputöö on loonud kaks või enam isikut oma ühise loomingulise tegevusega ning lõputöö kaas- või ühisautor(id) ei ole andnud lõputööd kaitsvale üliõpilasele kindlaksmääratud tähtajaks nõusolekut lõputöö reprodutseerimiseks ja avalikustamiseks vastavalt lihtlitsentsi punktidele 1.1. jq 1.2, siis lihtlitsents nimetatud tähtaja jooksul ei kehti.