

Tartu Ülikool  
Õigusteaduskond  
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Mihkel Nukka

**KINNISASJA KASUTADA ANDMISE TEHINGU KÄIBEMAKSUGA  
MAKSUSTAMINE**

Magistritöö

Juhendaja: dr.iur. Lasse Lehis

Tartu  
2013

# Sisukord

<b>Sissejuhatus .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Kinnisasjatehingute käibemaksuga maksustamise kujunemine ja põhimõtted .....</b>	<b>10</b>
1.1. Ajalugu ja käibemaksuõiguse kujunemine .....	10
1.2. Käibemaksudirektiiv ja käibemaksuseadus .....	12
1.2.1. Käibemaksudirektiivi roll Eesti käibemaksuseaduses .....	12
1.2.2. Kinnisasja kasutada andmine Eesti käibemaksuseaduses.....	14
1.3. Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamise põhimõtted ....	16
1.4. Kinnisasja kasutada andmise tehingu maksuvabastuste põhjused .....	20
1.5. Maksuvabastuste tõlgendamine käibemaksuõiguses .....	24
1.6. Ettevõtluse mõiste .....	28
<b>2. Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamine .....</b>	<b>35</b>
2.1. Kinnisasja kasutada andmise tehingutest üldiselt .....	35
2.2. Kinnisasi käibemaksu objektina.....	38
2.2.1. Kinnisasja mõiste Eesti käibemaksuseaduses.....	38
2.2.2. Kinnisasja mõiste Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis .....	40
2.2.3. Kinnisasja mõiste võrdlus Eesti ja Euroopa Liidu käibemaksuõiguses.....	44
2.2.4. Kinnisasja mõiste täpsema piiritlemise võimalused käibemaksuõiguses .....	47
2.3. Kinnisasja kasutada andmise tehing käibemaksu objektina .....	49
2.3.1. Kasutada andmise seotus kinnisasja piiritletud osaga .....	49
2.3.2. Omanikusarnane staatuse ja ainuõiguse andmine.....	51
2.3.3. Kinnisasja kasutada andmise kestus .....	53
2.3.4. Kinnisasja kasutada andmise tehingu tasulisus .....	55
2.4. Maksuvaba kinnisasja kasutada andmise piiritlemine teistest teenustest .....	57
2.4.1. Kinnisasja kasutamise õiguse edasikäsitamine .....	57
2.4.2. Majutusteenus .....	58
2.4.3. Sotsiaalteenus .....	62

2.4.4. Matuseteenus .....	64
2.4.5. Spordirajatise kasutada andmine .....	67
2.4.6. Kinnisasja kasutada andmine piiratud asjaõiguste seadmisega .....	69
2.5. Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaks Eesti kohtupraktikas.....	72
<b>Kokkuvõte .....</b>	<b>76</b>
<b>Summary .....</b>	<b>83</b>
<b>Kasutatud kirjandus .....</b>	<b>90</b>
<b>Kasutatud normatiivmaterjal.....</b>	<b>92</b>
<b>Kasutatud Euroopa kohtupraktika .....</b>	<b>93</b>
<b>Kasutatud Eesti kohtupraktika.....</b>	<b>95</b>
<b>Kasutatud muud allikad .....</b>	<b>95</b>

## Sissejuhatus

Majandusteadlasest emeriitprofessor John F. Due on öelnud: “Käibemaksuõiguse kontseptsioon ei ole selge ja seda on keeruline defineerida ... Üldiselt ei ole käibemaksu rakendamine pooltki nii lihtne, nagu seda on tihtipeale väidetud”.<sup>1</sup> Suure osa käibemaksuõiguse probleemidest moodustavad maksuvabastused. Seda ilmestab ka statistika, mille kohaselt 28 protsenti viimasel ajal Euroopa Kohtusse jõudnud käibemaksuvaidlustest on seotud maksuvabastuste ja nende tõlgendamisega.<sup>2</sup> Märkimisväärne osa nendest omakorda puudutab maksuvabade kinnisasja kasutada andmise tehingute maksustamise küsimusi.

Käibemaksuga maksustamine ei tohi moonutada turupõhiseid tootja ja tarbija suhteid. Selline eesmärk on saavutatav üksnes juhul, kui maksustatakse võimalikult palju erinevaid kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse või tarbitakse juriidiliste ja füüsiliste isikute poolt. Maksuvabastused rikuvad käibemaksu regulatsiooni funktsionaalsust ja loogikat, kuna moonutatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise põhimõtet.<sup>3</sup> Ennekõike seepärast peab olema maksukohustuse või -vabastuse tuvastamine selgelt arusaadav ja piiritletav. Maksuvabastuse rakendamine on kõrvalekaldumine käibemaksu olulistest aluspõhimõtetest. Käibemaks on kooskõlas neutraalsuse põhimõttega, kui ettevõtja käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas. Mahaarvamise õiguse puudumise korral tekib käibemaksu kumulatsioon, mis kahjustab ettevõtetevahelisi võrdseid konkurentsitingimusi.

Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ<sup>4</sup> artikkel 132 lg 1 punkti (l) kohaselt on kinnisasja rendile- ja üürileandmine maksuvaba tehing, millelt ei teki sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Sama direktiivi artikli 137 lg 1 punkti (d) kohaselt tuleneb liikmesriikidele õigus võimaldada siseriiklikus õiguses maksukohustuslasel rakendada valikuõigust kinnisasja rendile- ja üürileandmisel, millest tulenevalt on käibemaksuseaduse<sup>5</sup> § 16 lg 3 punktis 1 ka Eestis kasutatud. Seda selle erisusega, et eluruumide üürimisele valikuõigust kasutada ei saa. Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 132 lõige 2 sätestab seejuures erandid, mille korral kinnisasja

---

<sup>1</sup>V. Thuronyi. D. Williams. Tax Law Design and Drafting. Volume 1. Value-added Tax. Washington: International Monetary Fund 1996, lk 1.

<sup>2</sup>I. Lejeune. The EU VAT Experience: What Are the Lessons? Belgia: Tax Analysts 2011, lk 274.

<sup>3</sup>S. Cnossen. Three VAT Studies. CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis 2010, nr 90, lk 73.

<sup>4</sup>Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. ELT L 347, 11.12.2006, lk 1-118.

<sup>5</sup>Käibemaksuseadus. - RT I, 2003, 82, 554; RT I, 25.10.2012, 17.

kasutada andmise tehingud on alati maksustatud. Kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksuga maksustamist reguleerib Eestis käibemaksuseaduses (KMS)<sup>6</sup> § 16 lg 2 punkt 2. Magistritöö on üldiselt piiritletud Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi ja Eesti käibemaksuseaduse ennekõike eeltoodud õigusnormide tõlgendamise ja kohaldamisala uurimisega.

Kinnisasja kasutada andmine on käibemaksuõiguse kohaselt käsitletav teenuse osutamisenä, millele kehtib erand üldkorrast: tegemist on maksuvaba käibega, kui seaduses pole sätestatud teisiti. Kuivõrd kinnisasja kasutamise ja kasutada andmisega on seotud märkimisväärne osa erinevaid muid teenuseid, siis on vajalik igal üksikul juhul tuvastada, kas tegemist on kinnisasja maksuvaba kasutada andmisega, käibemaksuga kohustuslikus korras maksustatava kinnisasja kasutada andmisega, millegi või kellegi huvides sätestatud maksuvaba käibega või on tegemist tavapärase teenuse käibega, millele rakendub seaduses kehtiv käibemaksumäär. Eespool nimetatud eristamisjuhtumeid võib praktikas enamgi ette tulla. Nendest piiritlemisjuhtudest tulenevalt on tekkinud nii Euroopa Kohtus kui ka Eesti kohtutes mitmeid maksuvaidlusi, kuna nii siseriiklikus kui ka ühenduse õiguse tasandil on regulatsioon üldine, erineva sõnastusega ja puuduvad juhised seaduse rakendamiseks, millest tulenevalt on jäetud õigusnormidest arusaamisel palju ruumi maksukohustuslaste kujutlusvõimele.

Kahtlemata on töö teema aktuaalne. Pärast 2008. aastat alguse saanud kinnisvaraturu madalseis on möödunud ja mida aeg edasi, seda kõrgemalt hinnatakse kinnisasja majanduslikku väärtust. Töö temaatika puudutab suurt osa ühiskonnast, kuna kinnisasja üürijast eraisik võib teatud tingimustel olla maksukohustuslane käibemaksuõiguse tähenduses. Kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksuga maksustamise küsimus on mitte palju aega tagasi läbinud ka Eesti siseriiklikud kohtuinstantsid, kus Riigikohus jõudis sel teemal alamaastmekohtutega täielikult vastupidisele järeldusele.<sup>7</sup> Ka Euroopa Kohtus on antud magistritöö temaatika endiselt päevakorras, hoolimata sellest, et on olemas märkimisväärne kogus analoogse sisuga kohtulahendeid. Alles 15.11.2012 jõustus Euroopa Kohtu otsus, kus peamiseks vaidluse põhiaspektideks olid kinnisasja mõiste ning üürile- ja rendileandmise tehingute tõlgendamine ja nende käibemaksuõigusliku tähenduse omistamine.<sup>8</sup> Näiteks

---

<sup>6</sup> Käibemaksuseadus. - RT I, 2003, 82, 554; RT I, 25.10.2012, 17.

<sup>7</sup> RKHK 16.06.2010 otsus nr 3-3-1-36-10.

<sup>8</sup> EKo 15.11.2012, C-532/11, *Leichenich*.

tõstatas õiguskantsler alles hiljuti matuseplatside eest tasu küsimise temaatika.<sup>9</sup> Samad probleemid on muuhulgas ka magistritöös käibemaksuõiguslikust aspektist lähtuvalt peamisteks uurimisobjektideks.

Käesoleva magistritöö eesmärk on leida peamised tõlgendamiskriteeriumid, mille alusel saab üksikjuhul õigesti hinnata ja tõlgendada, kas kinnisasja kasutada andmise tehingu käive on maksuvaba või kuulub käibemaksuga maksustamisele. Et eesmärki saavutada, on töö struktureeritud selliselt, et üldisematelt teemadelt on liigutud konkreetsematele, tagades nii magistritöö parema jälgitavuse. Struktuuri eelnev jaotus täiendab järgmist, millest tulenevalt on töö jagatud kahte peatükki: esimeses peatükis on käsitletud kinnisasjatehingute kohta kehtivate maksuvabastuste kujunemist ja põhjuseid ning ettevõtluse mõistet käibemaksuõiguse kontekstis; teises peatükis uuritakse konkreetsemaid piiritlemiskriteeriumeid, mille aluseks on esimeses peatükis käsitletud üldisemad põhimõtted ja kaalutlused, ning analüüsitakse praktilisi eristamisprobleeme kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksuga maksustamise teemal.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud põhiküsimus: kas mõistete "kinnisasi" ja "kasutada andmine" tõlgendamisel käibemaksuvabastuse rakendamisel saab lähtuda tsiviilõiguses kehtivatest mõistetest või kehtib nendel õigusterminitel iseseisev maksuõiguslik käsitlus? Põhiküsimusele vastamiseks on tõstatatud järgmised uurimisküsimused: Milline on Euroopa Liidu roll Eesti käibemaksuõiguses? Miks on vajalikud kinnisasja kasutada andmise tehingute maksuvabastused? Kas kinnisasja kasutada andmise tehinguga kaasnev kõrvalekalle käibemaksu põhiprintsiipidest on proportsionaalne? Kuidas kinnisasja kasutada andmise tehinguid tuleb käibemaksuõiguses tõlgendada? Kuidas tuleb piiritleda kinnisasja mõistet käibemaksuõiguses? Millistest kriteeriumitest lähtuvalt tuleb maksuplaneerimisel määratleda kinnisasja kasutada andmise tehingu maksustamine käibemaksuga? Magistritöö autor tõstatab töö koostamisel kaks hüpoteesi: KMS § 16 lg 2 p 2 esimeses lauses sätestatud kinnisasja rentimine, üürimine või kasutusvalduse seadmine on näidisloetelu maksuvabadest kasutada andmise juhtudest; mõistel "kinnisasi" on käibemaksuõiguses laiem tähendus kui tsiviilõiguses.

---

<sup>9</sup> Kalmistute üldiste halduskulude finantseerimine. Hauaplatsi väljastamise ja kasutamise tasud. Õiguskantsler 20.02.2013 märgukiri nr 6-4/120284/1300857. Arvutivõrgus: [http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field\\_document2/õiguskantsleri\\_margukiri\\_kalmistute\\_uldiste\\_halduskulude\\_finantseerimine.pdf](http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/õiguskantsleri_margukiri_kalmistute_uldiste_halduskulude_finantseerimine.pdf).

Piiritlemiskriteeriumite ja definitsioonide puudumise tõttu on vajalik pöörduda asjaomase regulatsiooni ajaloolise kujunemise ja õiguskorra tekkimise põhjuste uurimise poole. Sellele osale on pühendatud ka magistritöö esimene peatükk. Esmalt tuuakse töös välja kinnisasjatehingute käibemaksustamiskorra tekkimine nii Euroopa Liidu liikmesriikide kui ka Eesti siseriiklikul tasandil. Kuivõrd siseriiklikule kinnisasjatehinguid puudutava käibemaksuõiguse kujunemisele on märkimisväärset mõju avaldanud direktiiv 77/388/EMÜ<sup>10</sup>, siis uuritakse töös Euroopa Liidu õiguse suhestumist Eesti siseriikliku käibemaksuõigusega. Peamine rõhuasetus on esimeses peatükis seatud käibemaksuga maksustamise põhimõtetele ja maksuvabade kinnisasjatehingute normistiku tekkimise põhjuste uurimisele. Viimati nimetatud töö osa omab magistritöö konteksti arvestades olulist tähendust, kuna üldine regulatsioon ei anna paljudel maksuplaneerimise piiripealsetel juhtudel ühest vastust. Vajalik on teada kinnisasja kasutada andmise tehingu maksuvabastuse põhjuseid, et maksuplaneerimisel õigesti otsustada, kas vastav olukord kvalifitseerub maksuvabastusena või mitte. Et saaks asuda täpsemalt uurima magistritöö teemat, siis on oluline määratleda maksukohustuslase mõiste käibemaksuõiguse tähenduses, seepärast on esimese peatüki viimase alapeatükina uuritud ettevõtluse mõiste piiritlemiskriteeriumeid kinnisasjadega seotud tehingute kontekstis.

Kuivõrd kasutada andmise tehingu objektiks on kinnisasi, siis teises peatükis käsitletakse esmalt kinnisasja mõiste määratlust käibemaksuõiguse tähenduses. Kogu töö ülejäänud osa põhineb esimeses peatükis uuritud põhimõtete ja üldiste kriteeriumite, millega tuleb kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksuplaneerimisel arvestada, konkretiseerimises kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksuõigusliku sisu eristamisel. Oluline koht on ka erinevate empiiriliste piiritlemisjuhtude uurimisel, mis muudab kinnisasja kasutada andmise käibemaksuga maksustamise lugejale arusaadavamaks ja tõstab töö praktilist väärtust.

Magistritööga taotletava eesmärgi saavutamiseks on kasutatud nii eesti- kui ka võõrkeelset erialakirjandust. Veel on kasutatud mitmeid teaduslikke artikleid maksuvabastuste ja kinnisasjatehingute käibemaksustamise kohta. Kirjandusallikate autoritest on nimekamad dr.iur. Lasse Lehis, dr.iur. Kaspar Lind, prof. Rita de la Feria, adv. Julie Kajus, adv. Robert F. van Brederode, prof. Ben Terra ja prof. Joachim English – kõik nimetatud isikud on

---

<sup>10</sup> Euroopa Nõukogu 17.05.1977 kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas.- ELT L 145, 13.06.1977, lk 1-40.

maksudusala tippspetsialistid ning on avaldanud mitmeid raamatuid ja publikatsioone, mis on käesoleva töö valmimisele märkimisväärse panuse andnud.

Tööle suurema praktilise väärtuse andmiseks on autor konsulteerinud ettevõtjatega, kes igapäevaselt kinnisvara tehingutega kokku puutuvad. Olulistest asjakohastest probleemidest esitasid oma nägemuse Astri ASi finantsjuht ja Ülenurme Investeeringud OÜ tegevjuht. Viimane on kinnisasjatehingute maksustamise küsimuste osas jõudnud vaidluses<sup>11</sup> Maksu- ja Tolliametiga isegi Riigikohtuni. Asjaga seotud isikud oskasid avada ja selgitada probleemide elulist sisu, millega on magistritöö koostamisel ka arvestatud. Veel on autor teinud töö valmimise osas koostööd Prantsusmaa maksuspetsialisti Elisabeth Ashworth'ga, kes edastas põhjaliku seletuskirja<sup>12</sup>, mille põhjal viidi 2010. aastal Prantsusmaa käibemaksuõiguses läbi ulatuslik reform, millega muudeti kinnisasjatehingute käibemaksuga maksustamise korda vastavaks Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile.

Autorile teadaolevalt ei ole magistritöö teemat teadustöö raames Eestis täpsemalt uuritud. Palju on teaduslikku kirjandust ja artiklimateerjali, mis puudutab üldisemas kontekstis maksuvabastuste toimet käibemaksuõiguses, kuid üksnes kinnisasja kasutada andmise käibemaksuga maksustamise temaatikat põhjalikumalt puudutavat teadustööd ei õnnestunud autoril leida. Maksuvabastustel ja käibemaksuõiguse põhimõtetel on töö eesmärgi saavutamiseks tingimata oluline osa ning töös on neid asjakohaseid teadusallikaid ka kasutatud.

Kuivõrd magistritöö objektiks olev regulatsioon on üldine ja ka Eesti käibemaksuseaduses puuduvad täpsustused direktiivis sätestatule, siis on töös olulisel kohal nii siseriiklike kohtute kui ka Euroopa Kohtu asjakohase kohtupraktika analüüsimine. Teemakohast kohtupraktikat on töö kirjutamise hetkeks ilmselt kogunenud piisavalt, et on võimalik teha üldistatud järeldusi töös tõstatatud probleemide lahenduste põhjendamiseks, mida saab omakorda võrrelda erialakirjanduses esiletoodud teoreetiliste seisukohtadega.

Allikate uurimisel ja tõlgendamisel on kasutatud ajaloolist, süstemaatilist ja analüütilis-võrdlevat uurimismeetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse erialakirjanduse, artiklite, õigusallikate seletuskirjade, kohtulahendite ja -juristide ettepanekute analüüsi. Uurimise

---

<sup>11</sup> RKHK 21.05.2008 otsus nr 3-3-1-14-08.

<sup>12</sup> Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Règles applicables aux opérations immobilières. Bulletin Officiel des Impôts, Pariis: 2010.

tulemusi on arvestatud kogumis, mille põhjal vastatakse püstitatud põhiküsimusele ning sellest lähtuvatele uurimisküsimustele. Küsimuste vastuseid kogumis hinnates ja analüüsid saavutatakse magistritöö eesmärk.

# 1. Kinnisasjatehingute käibemaksuga maksustamise kujunemine ja põhimõtted

## 1.1. Ajalugu ja käibemaksuõiguse kujunemine

Kuivõrd magistritöö põhineb olulisel määral erinevasisuliste kinnisvaratehingute käibemaksuga maksustamise ja maksuvabastuste piiritlemise küsimustel, siis on oluline mõista käibemaksuõiguse peamist tekkelugu, põhimõtteid ja eesmärke. Nendega kooskõlas peab toimuma iga õiguslikku tõlgendust vajava maksuküsimuse lahendamine. Nii Euroopa Liidu kui ka Eesti käibemaksuõiguses, mis puudutab kinnisvaratehinguid, on hulgaliselt termineid ja õigusmõisteid, mis vajavad konkreetset olukorras sisulist tõlgendamist. Kuna õigest käsitlusest sõltub, kas tehing on käibemaksuga maksustatav või maksuvaba, siis on teleoloogiliseks tõlgendamiseks vajalik eelnevalt teada üldisemaid kaalutlusi, mille alusel on magistritööga seotud regulatsioon selliselt õiguskorda sätestatud.

Kaupade ja teenuste müügi käibelt võetavaid makse tunti juba antiikajal. Varasematel aegadel domineerisid üksikutelt kaupadelt või teenustelt võetavad maksud. Kogu müügikäivet hõlmavad maksud tulid kasutusele alles 19. sajandil. Euroopas kehtestati müügitakse ulatuslikult näiteks Esimese maailmasõja ajal ja selle järel. Müügitakse võisid olla kas mitmeetapilised kumuleeruvad maksud (st maksustati kõik müügitasandid, sisendkäibemaksu maha ei arvatud) või üheetapilised maksud (näiteks maksustati ainult tootmist, hulгимүүки või jaemүүки). Lisandväärtuse maks on suhteliselt nüüdisaegne nähtus. Esimesena kehtestati lisandväärtuse maks Prantsusmaal 1954. aastal. Alates 1968. aastast toimib lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Ühenduse liikmesriikides.<sup>13</sup>

Esimene õigusloomeline samm tänapäeval tuntud ja kehtiva Euroopa Liidu käibemaksusüsteemi poole tehti 11.04.1967 nõukogu esimese direktiivi 67/227/EMÜ<sup>14</sup> kehtestamisega. Järgmise etapina kehtestati Euroopa Majandusühenduse Nõukogu poolt teine direktiiv 67/228/EMÜ<sup>15</sup> kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide

<sup>13</sup> L. Lehis. Maksuõigus. 3. täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura 2012, lk 285-286.

<sup>14</sup> Euroopa Majandusühenduse Nõukogu 11.04.1967 direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta. - ELT L 071, 14.04.1967, lk 1301-1303.

<sup>15</sup> Euroopa Majandusühenduse Nõukogu 11.04.1967 direktiiv 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad. -ELT L 071, 14.04.1967, lk 1303-1312.

ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad. Seejärel kehtestati ühtse terviktekstina direktiiv 77/388/EMÜ, millesse koondati olulisemad käibemaksu puudutavad ühtlustamiseeskirjad. Nimetatud direktiivi vastuvõtmisel lähtuti järgmistest prioriteetidest:

- Saavutada jätkuv inimeste, kaupade, teenuste ja kapitali liikumispiirangute tühistamine ning liikmesriikide rahvusliku majanduse integreerimine.
- Liikmesriikidevahelises kaubanduses tuli tagada ühtne lisandunud väärtuse maksustamise süsteem, mis ei oleks diskrimineeriv kaupade ja teenuste päritolu suhtes ning võimaldaks ausat konkurentsi ühisturul. Selleks peeti vajalikuks defineerida mõisted “maksukohustuslane” ja “maksustatav tehing”.
- Määratleda seni liikmesriikide vahel vaidlusobjektiks olnud maksustatavate tehingute sooritamise asukohta, eriti teenuste osutamisel ja monteeritavate seadmete puhul.
- Harmoniseerida maksubaasi nii, et maksustatavatele tehingutele rakendatav ühtne maksumäär tagaks võrreldavad tulemused kõikides liikmesriikides.
- Kooskõlastada maksu mahaarvamist määravad reeglid ulatuses, mis mõjutavad tasumisele kuuluvat summat. Hakata kõikides liikmesriikides kasutama mahaarvamise proportsiooni arvestamisel ühtset metoodikat.
- Harmoniseerida maksumaksjate kohustused liikmesriikides nii palju kui võimalik, et oleks tagatud maksude kogumine ühesugusel viisil kõikides liikmesriikides.
- Kehtestada üleminekuperiood, et järk-järgult vastu võtta vastavate valdkondade riiklikud seadused.<sup>16</sup>

Alates 01.01.2007 kehtib direktiivi 77/388/EMÜ uus terviktekst 2006/112/EÜ<sup>17</sup> (edaspidi ka “käibemaksudirektiiv”), mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Sellesse on koondatud varem kehtinud direktiivid, nende muudatused ja uute liikmesriikide liitumisel nendega kokkulepitud erandid. Käibemaksudirektiivis on kinnisvara rendile- ja üürileandmine käibemaksust vabastatud (käibemaksudirektiiv artikkel 135 lg 1 punkt (I), sama direktiivis direktiivi 77/388/EMÜ artikkel 13 B punktis (b)). Tänapäeval kehtiva Euroopa Liidu käibemaksuõiguse seisukohalt on oluline koht Euroopa Liidu Nõukogu rakendusmäärusel nr 282/2011<sup>18</sup>, mille eesmärk on selgitada käibemaksudirektiivi, et tagada liikmesriikides direktiivi põhimõtete ühetaoline kohaldamine. Kinnisaja rendile- ja üürileandmise käive

---

<sup>16</sup> S. Pulk. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura Õigusteabe AS 2001, lk 15.

<sup>17</sup> Euroopa Liidu Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. ELT L 347, 11.12.2006, lk 1-118.

<sup>18</sup> Euroopa Liidu Nõukogu 15.03.2011 määrus 282/2011/EL, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed. ELT L 77, 23.03.2011, lk 1-22.

tuleb käibemaksuga maksustada, kui osutatakse majutusteenust, üüritakse kinnisasja parkimiseks, antakse kasutada kinnisasja külge alaliselt paigaldatud seade või masin või üüritakse seifi (käibemaksudirektiivi artikkel 135 lg 2 punktid (a) kuni (d), sama direktiivis 77/388/EMÜ artikkel 13 B (b) punktid 1 kuni 4). Seega ei ole kinnisasja kasutada andmise käibemaksuõiguslik sisu alates 1977. aastast muutunud ja seoses käibemaksudirektiivi vastuvõtmisega asuvad asjaomased sätted formaalselt teiste artiklite all.

Käibemaksuregulatsiooni üldine eesmärk, mille poole peaks ka Euroopa Liidu liikmesriigid püüdlema, tuleneb käibemaksudirektiivi preambuli punktist neli. Sellest lähtuvalt on sätestatud ka reeglid tehingutele, mis ei kuulu üldkorras käibemaksuga maksustamisele. Nimetatud preambuli punktist tuleneb, et siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada tegurid, mis võivad moonutada ettevõtjatevahelisi konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.

Kuivõrd kinnisasjadega seotud tehingute maksustamise regulatsioon on kehtinud Euroopa Liidu õiguses tänapäevasel kujul alates direktiivi 77/388/EMÜ kehtestamisest, siis täidab nende tehingutele sätestatud erikord ka oma osa Euroopa Liidu käibemaksuõiguse ühtlustamisel ja võrdsete konkurentsitingimuste tagamisel. Seega peab kinnisasjatehingute tõlgendamisel arvestama muuhulgas ka ajaloolist kujunemise tausta, mille laiem eesmärk on olnud tagada lisandväärtuse põhimõttel rakendatava käibemaksuga liikmesriikidevahelise võrdse ühisturu loomine.

## **1.2. Käibemaksudirektiiv ja käibemaksuseadus**

### **1.2.1. Käibemaksudirektiivi roll Eesti käibemaksuseaduses**

Siseriiklik õigus kohaldub otse ja vahetult seal tegutsevatele kõikidele isikutele ja on õigusloome seisukohalt “lõpp-produkt”. See pole alati nii olukordades, kui siseriikliku õigusega paralleelselt kehtib Euroopa Liidu õigus, mis teatud tingimustel võib olla otsekohalduv ja maksukohustuslase jaoks õigusjõult vähemalt samaväärne siseriikliku õigusega. Määrused on üldised normid, mis otsekohalduvad ja siduvad nii liikmesriikidele kui

ka seal tegutsevatele maksukohustuslastele. Direktiivid on adresseeritud üksnes liikmesriikidele.

Oluline õiguslik instrument Euroopa Liidu käibemaksuõiguses on direktiiv, mis on adresseeritud liikmesriikidele. Selle peamine eesmärk on ühtlustada siseriiklikku õiguskorda ühenduse õigusega. Direktiiv koosneb sisuliselt kahest peamisest osast: esimene on direktiivi tekst, mis on kehtestatud Euroopa Liidu institutsiooni poolt ja teine osa on rakendusmeetmed, mis sätestavad liikmesriigile juhised, kuidas üht või teist normi üle võtta siseriiklikku õigusesse. Direktiivi jõustumine ei tähenda, et koheselt peaks liikmesriik võtma vastava sätte enda õiguskorda üle. Üldkorras nähakse ette üleminekuaeg<sup>19</sup>, mille jooksul peab liikmesriik enda regulatsiooni direktiivis ettenähtuga täiendama.

Direktiiv kehtestab kohustusi liikmesriikidele, mitte füüsilistele ja juriidilistele isikutele. Kui liige ei ole sätestatud kohustusi siseriiklikus õiguskorras rakendanud, siis ei ole võimalik sellele tuginedes isikutele seada kohustusi. Peale ülevõtmisaja möödumist ei saa liikmesriik kohaldada siseriiklikku õigust osas, mis on reguleeritud vastava direktiiviga erinevalt, seda hoolimata asjaolust, et riigisisene õigus näeb ette teatud sanktsiooni.<sup>20</sup>

Isikul on võimalik tugineda teatud juhtudel ka otse direktiivis sätestatule. Direktiiv on otsekohalduv üksnes juhul, kui see pole tähtaegselt liikmesriigi poolt üle võetud, direktiiv on sisult piisavalt selge, tingimusteta, täpselt määratletud, see ei vaja siseriiklikult konkretiseerimist ja direktiiv annab isikule õigusi, mille kohustatud pooleks on liikmesriik.<sup>21</sup> Käibemaksudirektiivi sätted on kohaldatavad ka juhtudel, kui need ei ole kehtestatud siseriiklikus õiguses.<sup>22</sup> Samamoodi on maksukohustuslasel võimalik tugineda käibemaksudirektiivis sätestatule olukordades, kus liikmesriik on sätestanud maksuvabastuse, mida käibemaksudirektiiv ette ei näe ja on sellele isikule kahjulik (näiteks olukord, kus isik kaotab õiguse arvata maha sisendkäibemaks).<sup>23</sup> Euroopa Komisjonil on võimalus algatada liikmesriigi vastu rikkumismenetlus kõikidel juhtudel, kui see kaldub õigustamatult kõrvale direktiivis sätestatust. Kinnisasjatehingute käibemaksuga maksustamisel on ühenduse õigusel

---

<sup>19</sup> Tuleneb inglise keelest sõnast *transposal*, mis tähendab “ümber asetama” ja “kohtasid vahetama”.

<sup>20</sup> EKo 5.04.1979, C-148/78, *Pubblico Ministero*. EKo 8.10.1987, C-80/86, *Kolpinghuis*.

<sup>21</sup> K. Lind. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. – *Juridica* 2001, nr 4, lk 243.

<sup>22</sup> EKo 19.01.1982, C-8/81, *Becker*. EKo 10.06.1982, C-255/81, *Grendl*. EKo 22.02.1984, C-70/83, *Kloppenburger*.

<sup>23</sup> EKo 14.09.2006, C-228/05, *Stradasfalti* p 66.

märkimisväärne tähendus, kuna Euroopa Kohus on selgelt ja korduvalt asunud seisukohale, et käibemaksudirektiivi artiklis 135 sätestatud maksuvabastustel on ühenduse seaduses oma iseseisev tähendus.<sup>24</sup>

Kuivõrd kinnisasja kasutada andmise tehingut puudutavad sätted ei vasta eelnimetatud tingimustele, siis ei ole võimalik käibemaksudirektiivi ka otsekohaldada. Seega olenemata liikmesriigi siseriiklikust õigusest, tuleb kinnisasjatehingu maksuvabastuse piiritlemisel arvestada Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi sätetega. Samas tuleb meeles pidada, et direktiivi norme ei saa maksukohustuslane otsekohaldada, vaid tegemist on siseriiklikule kohtule õiguse kohaldamiseks üldise ja kohustusliku iseloomuga juhendmaterjaliga. Oluline on siiski märkida, et otsekohaldamise võimalus on siiski olemas, kui siseriiklikus seadusandluses on sätestatud maksuvabastus käibe, mida käibemaksudirektiiv ei luba.

### **1.2.2. Kinnisasja kasutada andmine Eesti käibemaksuseaduses**

Käibemaks kehtestati Eestis Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrusega nr 209 "Käibemaksuga maksustamise kord"<sup>25</sup>, mis jõustus 10.01.1991. Seaduse alusel kehtestatud käibemaks kehtib alates 01.01.1992,<sup>26</sup> mis võeti vastu Eesti Ülemnõukogu poolt 16.10.1991. Juba sellest ajast kui tänapäevani on eluruumide üürimisele sätestatud eraldi maksuvabastus (Eesti Vabariigi käibemaksuseadus § 14 punkt 6). 1991. aastal kehtestatud käibemaksuseaduse kohaselt tasusid käibemaksu Eestis asuvad ettevõtted ja organisatsioonid. Riigivõimu- ja valitsemisorganitel ning füüsilistel isikutel maksukohustust ei olnud. 1992. aastast olid käibemaksukohustuslased Eestis alalise tegevusena maksustatavaid kaupu müüvad või teenuseid osutavad maksuametis registreeritud ettevõtted ja organisatsioonid. 01.01.1994 jõustus uus käibemaksuseadus<sup>27</sup>, millega sai alguse Eestis kehtiva õiguskorra kooskõlastamine Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi sätetega. Ühtlasi hakati kõiki samaväärseid isikuid käsutama võrdselt. Füüsilisest isikust ettevõtjatel tekkis õigus ja teatud tingimustel kohustus registreerida end maksukohustuslaseks. Samuti kehtestati põhimõte,

---

<sup>24</sup> EKo 15.06.1987, C-348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, p 11. EKo 11.08.1995, C-453/93 *Bulthuis-Griffioen*, p 18. EKo 5.06.1997, C-2/95, *SDC*, p 21.

<sup>25</sup> Vabariigi Valitsuse määrus nr 209 "Käibemaksuga maksustamise kord". - RT 1990, 14, 158.

<sup>26</sup> Eesti Vabariigi käibemaksuseadus. - RT 1991, 36, 447.

<sup>27</sup> Käibemaksuseadus. - RT I, 1993, 60, 847.

mille kohaselt kaupade ja teenuste ostmisel saab käibemaksukohustuslane maha arvata üksnes ettevõtluses kasutatavate kaupade ja teenuste eest makstavat käibemaksu.<sup>28</sup>

2002. aastal jõustunud käibemaksuseadus<sup>29</sup> käsitles kinnisasja kaubana ja sätestas selle käibe maksuvabana (eelnevalt nimetatud käibemaksuseadused välistasid kinnisasja kauba mõiste alt). Samamoodi nagu käibemaksudirektiivis toodi Eesti seadusesse sisse kinnisasja (sealhulgas ärruumide) rendi- ja üürikäibe käibemaksust vabastamise põhimõte. Ühtlasi anti maksukohustuslastele võimalus kumulatsiooni vältimiseks rakendada valikuõigust tehingu maksustamiseks.<sup>30</sup> Sarnaselt käibemaksudirektiivile<sup>31</sup> sooviti 2002. aasta käibemaksuseadusesse tuua sisse uusehitise võõrandamistehingu käibe kohustuslikus korras käibemaksuga maksustamine, kuid siiski selles seaduses asjaomane säte rakendust ei leidnud.

Eesti ühines Euroopa Liiduga 1. mail 2004. aastal. Selle raames allkirjastas Eesti ühtlasi ka liitumislepingu, millega võttis riik endale kohustuse kooskõlastada siseriiklik õiguslik regulatsioon asjaomaste direktiividega. Sama direktiivi järgi pidi algselt ka Eesti ühinemisel Euroopa Liiduga tegema korrektiive oma käibemaksuseaduses, mistõttu kehtestati taaskord uus käibemaksuseadus<sup>32</sup>, mis pidi olema vastavuses Euroopa Liidus kehtiva käibemaksuõiguse reeglitega. Suuremaks ümberkorralduseks oli siseriikliku õiguse kooskõlastamine direktiivi 77/388/EMÜ artikkel 13 B osa punktidega (g), (h) ja artikkel 4 lõige 3 punktidega (a) ja (b), mille koosmõjust tulenevalt tuleb käsitada maksustava käibena käsitada selliseid võõrandamistehinguid, mille objektiks on ehitise, ehitise osa või ehitise alune maa enne esmast kasutuselevõttu, või ehitusmaa.

01.01.2009 jõustus käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seadus<sup>33</sup>, millega muudeti KMS § 16 lg 2 punkti 6 määratlus ja välistati käibemaksuvabastus selliste väärtpaberite võõrandamisel, mis annavad selle omanikule kinnisasja või selle osa omandiõiguse või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õiguse. Sama seadusemuudatuse

<sup>28</sup> Käibemaksu ajalugu. Rahandusministeerium 2006, lk 2-3. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/doc.php?79368>.

<sup>29</sup> Käibemaksuseadus. – RT I, 2001, 64, 368.

<sup>30</sup> Samamoodi nagu käesoleval hetkel kehtiv seadus, ei lubanud ka 2002. aastal jõustunud seadus kasutada valikuõigust eluruumide üürile andmisele.

<sup>31</sup> Sellel ajal kehtinud direktiivi 77/388/EMÜ artikkel 13 B osa punkti (g) ja artikkel 4 lg 3 punkti (a) koosmõjust tulenevalt tuli käibemaksuga maksustada ehitise võõrandamine enne esmast kasutusele võttu. Sama kord kehtib ka uues käibemaksudirektiivis.

<sup>32</sup> Käibemaksuseadus. - RT I, 2003, 82, 554; RT I, 25.10.2012, 17.

<sup>33</sup> Käibemaksu ja tulumaksuseaduse muutmise seadus. - RT I, 2008, 58, 324.

raames kaotati KMS § 16 lg 2 punkti 2 osa, millega sätestati maksuvabastus eluruumi hooldusteenuse osutamine eluruumi omanikule, samuti maamaksu- ja hoonekindlustuskulud, mida teenuse saajalt nõuab eluruumi üürileandja või hooldusteenuse osutaja. Muudatust põhjendati sellega, et eluruumi hooldusteenus peab olema käibemaksuga maksustatud sõltumata sellest, kas teenust osutatakse eluruumi omanikule, korteriühistule või muule isikule: kui eluruumi üürileandja nõuab üürnikult ka maamaksu ning hoonekindlustuskulude tasumist, moodustavad need kulud osa maksuvabast üürihinnast.<sup>34</sup> Hooldusteenus on eluruumi kasutajale üldkorras teenuse osutamise käibena maksustatud, seega ei saa seda koos kinnisasja kasutada andmisega käibemaksust vabastada.

Eeltoodust tulenevalt on kinnisasja käivet puudutavate tehingute käibemaksuga maksustamist reguleerivad õigusaktid Eesti seadusandluses märkimisväärselt muutunud. Muudatuste ajendiks on olnud praktiline vajadus kooskõlastada käibemaksuõigus peamiste käibemaksudirektiivi eesmärkidega ja tagada suurem õigusselgus. Peale liitumist Euroopa Liiduga on Eesti seadusandja võtnud vastu mitmeid uusi liikmesriigi jaoks kohustuslikke sätteid. Nende täienduste ja muudatuste rakendamine on puudutanud oluliselt kinnisasja puudutava käibe käibemaksuga maksustamise küsimusi, mis on tekitanud õiguskorda märkimisväärset ebaselgust ja probleeme ning toonud esile seetõttu erinevaid vaidlusküsimusi nii siseriiklikul kui ka Euroopa Liidu tasandil.

### **1.3. Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamise põhimõtted**

Käibemaks on objektiivne maks ja kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt, kusjuures lõplik maksukohustus lasub tarbijal. Käibemaks on neutraalne siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas.<sup>35</sup> Käibemaks põhineb majanduslikku neutraalsuse printsiibil, mis koosneb kahest elemendist: tarbimisneutraalsus ja tootmisneutraalsus.<sup>36</sup> Käibemaksuõiguses on spetsiaalsed reeglid, mille kohaselt ei ole täielik neutraalsus sotsiaalsetel või majanduslikel kaalutlustel alati eesmärk omaette. Sellisteks neutraalsusprintsiibi kõrvalekalleteks on näiteks vähendatud käibemaksumäärad, maksuvabastused, taotluslik eelisseisundi tagamine teatud tehingutele või

---

<sup>34</sup> Käibemaksu ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu. Seletuskiri 353 SE. Riigikogu rahanduskomisjon.

<sup>35</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 287.

<sup>36</sup> R. van Brederode. *Immovable Property Under Vat*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2010, lk 4

haldusalased erisätted.<sup>37</sup> Seega on käibemaks kaudne maks, mis ei tohi koormata ettevõtlust, mille maksjateks on tarbijad ning peamiseks põhimõtteks on neutraalsuse tagamine nii tarbijate kui ka ettevõtjate tasandil.

Formaalselt on neutraalsuse põhimõttega enam kooskõlas regulatsioon, milles maksuvabastused puuduvad. Elamumaa üürimine kujutab endast selget tarbimisjuhtumit, kus üürija tegeleb ettevõtlusega, millest tulenevalt peaks see olema teoreetiliselt maksustatav käive. Neutraalsuse põhimõttest tulenevalt peab olema ka maksustatavad need kasutada andmise tehingud, kus üürileandjaks on eraisikust elamuomanik. Vastasel korral muutuks omand käibemaksu mõttes eelistatumaks hüveks kui eluruumi kasutamise õigus.<sup>38</sup> Samas tuleb arvestada, et eraisikule kuuluva eluruumi kasutada andmine on maksustatud ühtlasi ka tulumaksuga ja poliitiliselt oleks keeruline vältida topeltmaksustamise olukorda.<sup>39</sup> Kui kõik eluruumide omanikud saaksid olla maksukohustuslased, siis see eeldab, et nad on maksukohustuslasena registreeritud, mis tähendab omakorda, et tekib reaalne oht, kus üürileandjad hakkavad sisendkäibemaksu arvama maha kaupadelt ja teenustelt, mis ei ole asjaomase kinnisasja kasutada andmisega seotud. Seejuures on oluline arvestada, et maksuhalduril on potentsiaalseid maksupettusi keeruline avastada, kuna üürileandjal on eelduslikult ka endal olemas kodu, mis vajab analoogseid investeeringuid nagu üüritava eluruum. Komplitseeritud oleks maksuhalduril hakata tõendama, et konkreetne kulutus ei ole olnud vastava kinnisasja üürimise tarbeks, mida üürnik kasutab ühtlasi enda eluruumidena. Täiendavalt tekitaks taoline olukord riigile suurema halduskoormuse, kuna eluruumide üürijaid on märkimisväärne arv, keda tekib vajadus olemasolevate ettevõtjate kõrval täiendavalt kontrollida. Praktikas tekitaks veel probleeme juhtumid, kui eluruumi omanik kasutab vahelduvalt eluruumi elamiseks ja välja üürimiseks. Sellisel juhul oleks vaja teha pidevalt sisendkäibemaksu ümberarvutamisi ja õige käibemaksu tasumise tagamine on raskendatud. Eluruumide kasutada andmise käibemaksuga maksustamisel on maksukohustuslaste vahelise võrdsuse tagamiseks vajalik rakendada käibemaksu ka eluruumi omanikule, kes kasutab ruume enda tarbeks. Seega oma asja kasutamise eest käibemaksu maksmine riivaks ka inimese põhiõigust omandile, mistõttu sellise süsteemi juurutamine

---

<sup>37</sup> M. Lang, P. Melz. Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences. Amsterdam: IBFD 2009, lk 203-204.

<sup>38</sup> R. van Brederode. Immovable Property Under Vat, lk 19.

<sup>39</sup> V. Thuronyi. S. Cnossen. Tax Law Design and Drafting. VAT Treatment of Immovable Property. Volume 1. International Monetary Fund 1996, lk 1.

oleks ühiskonna tasandil ilmselt ka poliitiliselt keerukas.<sup>40</sup> Eeltoodud eluruumide näite analüüsimisest tulenevalt on vajalik teatud juhtudel neutraalsuse põhimõtte järgimine saavutada viisil, mis on praktiliselt reaalsemalt saavutatav ja näiteks eluruumide kasutada andmise käibemaksust vabastamine on seetõttu põhjendatud.

Sama kinnisasja jaotamise lubamine ettevõtluses kasutatavaks ja isiklikuks otstarbeks on vajalik, et tagada neutraalsuspõhimõtte järgimine. Käibemaksudirektiivist tulenevalt peab maksukohustuslane saama valida, millist kinnisasja osa ta soovib kasutada ettevõtluseks ja missugust eraisiku jaoks.<sup>41</sup> Jaotus ei pea tingimata põhinema geograafilistel alustel, mis tähendab, et kui maksukohustuslane soovib samaaegselt kasutada ehitist ettevõtluse (näiteks ettevõtte kontorina) ja isiklikes huvides (näiteks eluruumina), siis ei pea proportsioone jaotama kinnisasja reaalosade järgi. Vastasel korral tekib suure tõenäosusega topeltmaksustamise olukord, mis on vastuolus fiskaalse neutraalsuse printsiibiga, kuna kinnisasja eelnimetatud viisil kasutada sooviv maksukohustuslane pannakse ebasoodsamasse olukorda võrreldes isikuga, kes soovib kinnisasja kasutada üksnes ettevõtluse tarbeks.<sup>42</sup> Neutraalse maksustamise printsiip keelab käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid teostatavaid ettevõtjaid erinevalt kohelda.<sup>43</sup> Selle põhimõtte kohaselt ei pea olema tegemist samaväärsete tehingutega, vaid käibemaksu reguleerimisega on keelatud omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev kohtlemine.<sup>44</sup> Seega neutraalsuse tagamiseks käibemaksuõiguses on vajalik kinnisasja ettevõtluse tarbeks kasutatavale isikule anda õigus jaotada kinnisasi proportsionaalselt reaalosadeks või mõttelisteks osadeks selliselt, et osa kasutatakse isiku eraviisiliste huvide realiseerimiseks ja teist ettevõtluse tarbeks.

Käibemaksuseadus peab tagama õiguskindluse. See tähendab muuhulgas, et maksusüsteem ei saa põhjustada maksumaksjale ebaproportsionaalseid ja liigseid raamatupidamis- ja halduskulusid.<sup>45</sup> Nimetatud põhimõtte tagamiseks on vajalik kehtestada järjekindlad

---

<sup>40</sup> S. Cnossen. Improving the VAT Treatment of Exempt Immovable Property in the European Union. - Oxford University Centre for Business Taxation 2010, nr 10/19, lk 3.

<sup>41</sup> EK 15.09.1993, C-291/92, *Finanzamt Uelzen*, kohtujurist Van Gerven ettepanek, p 20.

<sup>42</sup> EK 6.04.1995, C-291/92, *Finanzamt Uelzen*, kohtujurist Jacobs ettepanek, p 4.

<sup>43</sup> B.A.W. Morris. Deduction of VAT on mixed use immovable property -Fiscal neutrality and Art 168a. Master thesis 15 credits. Lund: Lund University 2011, lk 19-20.

<sup>44</sup> EKo 23.10.2003, C-109/02, *komisjon vs Saksamaa*, p 20. EKo 17.02.2005, C-453/02, *Linneweber ja Akritidis*, p 24.

<sup>45</sup> C.L. Ballard. US Tax Reform in the 21st Century. Cambridge: Cambridge University Press 2002, lk 179; 185.

põhiprintsiibid, et säilitada süsteemi ülesehituslik lihtsus ja õigusselgus,<sup>46</sup> mis omakorda nõuab põhjalikku käibemaksualast seadusloomet.<sup>47</sup> Seni kuni maksuvabastused on erandid üksnes oma definitsioonidest tulenevalt, muudavad need maksusüsteemi mõistmise keerukamaks,<sup>48</sup> mille tulemusel kasvavad maksuplaneerimise administreerimiskulutused ja äririskid, mistõttu väheneb nende arvelt maksuvabastuse algselt planeeritud kasutegur nii maksukohustuslase kui ka maksuhalduri jaoks.<sup>49</sup> Puudused eelnimetatud põhimõtete järgimisel on Euroopa Liidu käibemaksuõiguses selgelt tuntavad, sest maksuvabastused peaks kõikides liikmesriikides olema üheselt tõlgendatavad, kuid käesolevaks hetkeks on leidnud kinnitust tõsiasi, et eesmärgipärase maksuvabastuste rakendamine on osutunud liikmesriikide seadusandjatele ja kohtutele keeruliseks ülesandeks.<sup>50</sup> Seega valitseb käibemaksuõiguses maksuvabastuste kontekstis teatud mõttes õiguslik kaos, mis õõnestab üldiseid maksuõiguse põhimõtteid ja alusprintsipi. Eelnimetatud probleemid on selgelt päevakorras ka Eesti siseriiklikus käibemaksuõiguse praktikas. Magistritöö teises peatükis leiab täpsemalt käsitlemist peamised küsimused seoses kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksuga maksustamisega, mis on tekitanud õiguskorras maksu rakendamisel suurt ebaselgust ja – kindlust.

Lisandväärtuse põhimõttel on oluline koht käibemaksuõiguses ja maksuvabastuste kohaldamisel. Tarbimine maksustatakse käibe maksustamise kaudu. Et vabastada ettevõtjad käibemaksukohustusest, on käibemaks ehitatud üles lisandväärtuse maksu printsiibil. Lisandunud väärtuse maksu põhimõttel toimiv käibemaks peab tarbija suhtes olema neutraalne. Euroopa Liidus on kasutusel kaudse mahaarvamise meetod, mille kohaselt arvestatakse lisandväärtus maksusumma kaudu, mis tähendab, et arvestatakse maha ostukäibelt tasutud käibemaks (sisendkäibemaks).<sup>51</sup> Lisandväärtuse maksu põhimõtte peamine eesmärk on eelkõige maandada riske agressiivse maksuplaneerimise võimaluste tekkimiseks. Kinnisasjakäibe maksustamisel on nimetatud põhimõttel oluline osa. Näiteks kinnisasja kasutada andmine ei tekita käibeahelas märkimisväärset lisandväärtust, millest tulenevalt on

---

<sup>46</sup> J. Englisch. EU Perspective on VAT Exemptions. - Oxford University Centre for Business Taxation 2011, nr 11/11, lk 15.

<sup>47</sup> S. Cnossen. Dimensions of Tax Design: the Mirrlees review. Oxford: Oxford 2010, lk 370.

<sup>48</sup> A. Camenzind, N. Honauer, K.A. Vallender. Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz. 2. trükk. Bern: Cosmos Verlag AG 2003, lk 235.

<sup>49</sup> R. van Brederode. Systems of General Sales Taxation, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2009, lk 132.

<sup>50</sup> J. Englisch. EU Perspective on VAT Exemptions, lk 17.

<sup>51</sup> L. Lehis. Maksuõigus, lk 284.

madalam risk ka käibemaksupettuste esinemisteks asjaomases õigussuhtes. Seega on tegemist peamise käibemaksuõiguse aluspõhimõttega, mida tuleb arvestada maksuvabastuste tõlgendamisel ja kohaldamisel.

Eeltoodust tulenevalt on kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamise regulatsioon tihedalt seotud käibemaksuõiguse üldiste põhimõtetega. Kuna maksuvabastused on kõrvalekalle peamistest alusprintsipiidest, siis on seetõttu eriti oluline igal üksikjuhul tuvastada, kas erandi kohaldamine võib olla õigustatud ning kaaluda kõrvalekalde proportsionaalsust võrdse kohtlemise, neutraalsuse, lisandväärtuse ja õiguskindluse põhimõtetega.

#### **1.4. Kinnisasja kasutada andmise tehingu maksuvabastuste põhjused**

Käibemaksudirektiivi preambuli punktist viis tuleneb, et käibemaksusüsteem on lihtsaim ja neutraalseim siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkondasid. Samuti on oluliseks eesmärgiks käibemaksuregulatsioonil reeglite selgus ja süsteemi neutraalsuse tagamine.

Käibemaksudirektiivis on kaks maksuvabastuse kategooriat. Esimene kategooria hõlmab maksuvabastusi, mis puudutab rahvusvahelist kaubatarnet ja kauba ühendusesisest soetamist (käibemaksudirektiivis vastavalt artikkel 138 ja artikkel 166). Nimetatud maksuvabastuste eesmärgiks on käibemaksu rakendamise neutraalsus. Maksuvabastusest hoolimata lubab direktiiv maksukohustuslasel teha null protsendiga maksustatavatelt tehingutelt täielikult sisendkäibemaksu mahaarvamisi, mille eesmärk on saavutada liikmesriikidevahelise ühisturu loomine.<sup>52</sup>

Teise kategooria maksuvabastused moodustavad siseriiklikud tehingud (käibemaksudirektiivi artiklid 132 ja 137), mis on suunatud lõpptarbijale. Sellesse loetelusse kuuluvad näiteks: ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub võõrandamine (välja arvatud uusehitise võõrandamine), ehitiseta maa (välja arvatud ehitusmaa) võõrandamine ning kinnisasja üüri- ja renditehingud. Peamine erinevus nende kahe kategooria maksuvabastuste puhul on asjaolu, et

---

<sup>52</sup> C. Amand. Prohibition of Abusive Practices in European VAT: Court Aid to National Legislations Bugs? Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008, lk 195.

esimese kategooria käibemaksust vabastatud tehingute korral on maksukohustuslasel õigus arvata maha sisendkäibemaks, kuna üldjuhul kannab maksukohustuse teises riigis asuv isik ja maksukohustuse täidab välisriigi ettevõtja. Teise kategooria käibemaksust vabastatud tehingute puhul see õigus maksukohustuslasel puudub, kuna käive on suunatud lõpptarbijale. Lõpptarbijale suunatud maksuvabastusi peetakse käibemaksuõiguses põhiliseks konkurentsi moonutavaks tingimuseks nii Euroopa Liidu kui ka siseriiklikul tasandil.<sup>53</sup> Viimati nimetatud kategooria nimistusse kuulub ka kinnisasja kasutada andmise tehinguga kaasnev maksuvabastus.

Kuigi teise kategooria (nn lõpptarbijale suunatud) maksuvabastuse normid sätestavad maksukohustuse kaupade tootmise ja teenuste osutamise tasandil ning need on vastuolus üldiste käibemaksudirektiivi põhimõtetega, siis puudub peaaegu täpsed andmed põhjuste kohta, miks Euroopa Komisjon on sellised maksuvabastused käibemaksuõigusesse sisse toonud. Seda enam problemaatilisem on asjaolu, et mõned tehingud on sätestatud maksuvabana alles hetkel, mil käibemaksudirektiivi sisu osas olid 1970-ndatel aastatel läbirääkimised lõppemas.<sup>54</sup> Niisiis vähemalt osad sätted, mis uue käibemaksudirektiivi järgi kohustavad liikmesriigi maksukohustuslasel siseriikliku tehingu käibemaksust vabastada, võivad olla põhjalikult kaalutlemata, mis võib olla üheks põhjuseks kinnisasjatehingute käibemaksuga maksustamisega kaasnevatele probleemidele.

Maksuvabastuste põhjuseks on eelkõige sotsiaalsed, majanduslikud ja ajaloolised kaalutlused. Kinnisasjatehingutega seotud maksuvabastuste eesmärk on olnud lihtsustada käibemaksuaruandlust, kuna on keeruline eristada, kas kinnisasja kasutatakse majandustegevuse tarbeks või füüsilise isiku eraviisilise tegevuse eesmärgil.<sup>55</sup> Mis puudutab finantsteenuste osutamist, siis maksuvabastuse siseseviimise põhjuseks oli ühelt poolt kartus krediidasutustes läbiviidavate tehingute hinna tõstmise ees, teisalt lihtsuse tagamine nende tehingute maksustamisel.<sup>56</sup> Kolmanda suurema grupi maksuvabastusi moodustavad tehingud, mis on seotud tervishoiu ja haridusega, et hõlbustada nende paremat kättesaadavust

---

<sup>53</sup> C. Amand. Prohibition of Abusive Practices in European VAT: Court Aid to National Legislations Bugs? Lk 195.

<sup>54</sup> *Ibid*, lk 195.

<sup>55</sup> C. Amand, G. Schellmann, R. Vermeulen. Immovable Property and VAT - Lessons from Past Experience. International VAT Monitor. Amsterdam: IBFD 2005, lk 325.

<sup>56</sup> C. Amand, V. Lenoir. Pro Rata deduction by Financial Institutions - Gross margin or interest? International VAT Monitor. Amsterdam: IBFD 2006, lk 17.

ühiskonnas.<sup>57</sup> Maksuvabastuse põhjuseks on peetud hirmu selle ees, et haridus- ja tervishoiusektorile täiendavate administratsioonikohustuste tekitamine ei ole ühiskonnas vastuvõetav.<sup>58</sup> Oluline on märkida kõigi eelnimetatud käibemaksust vabastatud siseriiklike tehingute puhul, et viidatud eesmärgid ja kaalutlused on olnud direktiivi 77/388/EMÜ vastuvõtmisel vastavate regulatsioonide sisseviimise aluseks. Kuivõrd esimene käibemaksudirektiiv tuli Euroopa Liidu õiguskorda juba 1968. aastal, siis õigusnormide praktika muutunud maksuvabade tehingute tegelikku rakendusala ja algselt planeeritud eesmärgid maksuvabastuste loetelu loomisel on juba teatud mõttes ajalooliseks muutunud. Samas ei saa neid kaalutlusi ja põhimõtteid alahinnata ja maksuplaneerimisel ning vaidlustes maksuvabastuste tõlgenduse üle tuleb neid algseid eesmäärke siiski kehtiva õiguse tõlgendamisel muuhulgas arvestada.

Kinnisasja kasutada andmise kohustuslikus korras käibemaksuga maksustamine on tehniliselt keeruline. See tähendab, et teoreetiliselt peaks tehing kuuluma käibemaksuõiguse kohaselt maksustamisele, kuid õige maksurakendamise komplitseeritusest tulenevalt on tehing maksuvaba.<sup>59</sup> Eelpool käibemaksu kujunemisloos selgus, et kinnisasjadega seotud maksuvabastused võeti direktiivis 77/388/EMÜ vastu viimasel hetkel ja põhjalikult kaalutlemata. Ametlikult peetakse kinnisasja kasutada andmist teatud juhtudel maksuvabastuse põhjuseks, et käibe üldkorras maksustamine tooks kaasa põhjendamatud suured järelevalve- ja administreerimiskulutused.<sup>60</sup> Kuivõrd kinnisasja maksuvaba kasutada andmine ei tekitada tehinguna märkimisväärset lisandväärtust ja käibemaksukohustus on rahalises vääringus marginaalne, siis on põhjendamatu kaasata maksukohustuslaste hulka eraisikust maaomanikud.<sup>61</sup> Samas ei jaga kõik maksundusteadlased eelnimetatud seisukohta ja leitakse, et kinnisasjade omanikke tuleks käsitada samuti maksukohustuslastena, põhjendades seda sellega, et nendel tuleb maksuplaneerimisega tegeleda tulumaksu deklareerimisega ja täiendavalt käibemaksu rakendamine ei tekitaks maksuhaldurile sellisel määral

---

<sup>57</sup> Y. Nishiyama. Main Issues of Good Value Added Systems. - Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review 2012, nr 5 lk 695.

<sup>58</sup> C. Amand. VAT for Public Entities and Charities - Should the Sixth Directive Be Renegotiated? International VAT Monitor. Amsterdam: IBFD 2006, lk 433.

<sup>59</sup> R. de la Feria. R. Krever. Ending VAT Exemptions: Towards a *post-modern* VAT. - Oxford University Centre for Business Taxation 2012, nr 12/28, lk 20.

<sup>60</sup> Explanatory Memorandum to the Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, submitted to the Council. Euroopa Komisjon, 29.06.1973. COM(73) 950, lk 15.

<sup>61</sup> J. Englisch. EU Perspective on VAT Exemptions, lk 40.

halduskoormust, et kinnisasja kasutada andmine tuleks käibemaksust vabastada.<sup>62</sup> Arvestades Eesti olukorda, siis peab töö autor põhjendatuks ph.D. Joachim Englisch'i seisukohta. Käibemaksuseadusest tulenevate õiguste ja kohustuste süsteem tekitab ainuüksi juriidiliste isikute seas olulisi probleeme ja põhjendamatu oleks kaasata maksukohustuslastena veel kinnisasja omanikud, kellele käibemaksuõigus on võõras. Töö autori hinnangul ei ole Eesti ühiskond selliseks muudatuseks veel valmis, et maksustada kõikide kinnisasja omanike kasutada andmise ja kasutamistehingud. Paljud kinnisvara omanikud on suure osa oma elust elanud NSV Liidu ajal ja said omanikuks taasiseseisvunud Eestis läbiviidud omandireformi käigus. Ilmselt oleks käibemaksuseaduse kehtestamisega koostoimes Eesti omandireformi aluste seadusega<sup>63</sup> olnud eelnevalt pakutud ideed võimalik oluliselt lihtsam rakendada kui tänapäeval, kui käibemaksuseadus on kehtinud enam kui 20 aastat. Administratiivkulud eelnimetatud uuenduse sisseviimiseks käibemaksuõigusesse oleks seega kõrged ja uuendustega kohanemine ühiskonna liikmetele raskendatud. Eelnevast tulenevalt selgub, et kinnisasja kasutada andmise tehingute maksuvabastuse rakendamise põhjuseks on samaväärsete kinnisasja omanike vahel üldise maksustamise kohaldamise põhjendamatu keerukus majandusliku võrdväärsuse ja õige käibemaksuarvestuse tagamiseks.

Kinnisasjatehingutele kohaldataval maksuvabastusel on seega kolm sisulist põhjust. Esiteks ei ole juba kasutusel olev kinnisasi tootmisprotsessi tulemus.<sup>64</sup> Pärast kinnisasja esmakordset kasutuselevõtmist ning ehitise ehitamist kasutatakse kinnisasja rohkem passiivselt, ilma et sellele lisanduks lisandväärtust.<sup>65</sup> Teiseks on teatud juhtudel maksuvabastus sätestatud sotsiaalsetel põhjustel, näiteks puudutab see eluruumide üürikäibe maksuvabastust, et vältida eluruumide üüri tõusu.<sup>66</sup> Vähemalt osaliselt on sotsiaalsetel põhjustel ka spordirajatiste kasutada andmise tehing käibemaksust vabastatud.<sup>67</sup> Kolmandaks on kinnisasja kasutada

---

<sup>62</sup> P. Kirchhof. Umsatzsteuer Gesetzbuch. Heidelberg: C.F. Müller 2008, lk 36.

<sup>63</sup> Eesti omandireformi aluste seadus. – RT 1991, 21, 257; RT I, 15.03.2013, 33.

<sup>64</sup> EK 25.09.1997, C-346/95, *Blasi*, kohtujuristi Jacobs ettepanek, p 15-16.

<sup>65</sup> Õiguslik olukord võib olla teistsugune, kui kinnisasjale ehitatakse ettevõtja tootmisüksus ning kinnisasi võetakse tootmiskohana kasutusele, kuivõrd selline olukord ei ole käesoleva magistritööga otseselt seotud ega puuduta vahetult kinnisasja käibe tekkimist, siis töö autor siinkohal pikemalt ei peatu.

<sup>66</sup> Proposal for a Sixth Council Directive 1973, on the harmonization of Member States concerning turnover taxes Common system of value added tax: Uniform basis of assessment. Bulletin of the European Communities Supplement 11/7. European Commission, 29.06.1973.COM (73) 950, lk 17.

<sup>67</sup> Mittetulundusühingu või sihtasutuse poolt füüsilisele isikule spordirajatise kasutamiseks andmise maksuvabastus on sätestatud käibemaksudirektiivi artikkel 132 lg 1 punktis (m) ja Eesti käibemaksuseaduse § 16 lg 1 punktis 3.

andmise tehingute üldkorras maksustamine tehniliselt kulukas ja keerukas, kuna majandusliku neutraalsuse ja võrdsuse tagamiseks on vajalik kaasata maksukohustuslaste hulka kõik erisikust kinnisasja omanikud.

## 1.5. Maksuvabastuste tõlgendamine käibemaksuõiguses

Kuigi mõlemate käibemaksudirektiivide eesmärk on olnud käibemaksuõiguse ühtlustamine Euroopa Liidu liikmesriikides ühisele süsteemile, siis osades maksuvabastust puudutavates võtmeküsimustes on jäetud liikmesriikidele teatud otsustusõigus. Veel tekitab probleeme maksuvabastuste tõlgendamine liikmesriigi kohtutes ja Euroopa Kohtus, kuigi viimasel on üldjuhul suurem pretsedendivõim nimetatud küsimuses.<sup>68</sup> Käibemaksudirektiivi artiklites 132 kuni 136 on sätestatud rohkem kui 30 erinevat maksuvabastust, millest enamik on seotud teenuste käibega. Käibemaksuseaduse struktuurist tulenevalt on lähtunud ka Eesti seadusandja maksuvabastuste reguleerimisel.<sup>69</sup> Üldreegli kohaselt on nimetatud sätete sisuks olevad maksuvabastused objektiivsed, mis tagavad kindlate kriteeriumite alusel maksuvaba käibe,<sup>70</sup> mitte aga subjektiivsed, mis sätestavad maksukohustuslase õigused ja kohustused lähtuvalt tema isikust. Näiteks Prantsusmaa käibemaksuõiguse terminoloogia on täpsem ja eristab objektiivset terminit “kohustusest vabastamine” ja subjektiivset terminit “vabastus”.<sup>71</sup> Osade maksuvabastuste kohaldumise eelduseks on siiski ka subjektiivne kriteerium. Näiteks puudutavad paljud maksuvabastused mittetulundusorganisatsioonide käivet.<sup>72</sup> Eestis on sellel alusel käibemaksust vabastatud teenus, mida mittetulundusühing tasuta või liikmemaksu eest osutab oma liikmetele, ning spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenus, mida mittetulundusühing või sihtasutus osutab füüsilisele isikule (KMS § 16 lg 1 punkt 3). On selge, et spordirajatise kasutamine hõlmab endas muuhulgas ka kinnisasja kasutada andmist, samas tuleb seda käsitada siiski teenuse osutamisenä, kuna maksuvabastuse domineerivaks põhjuseks on subjektiivne kriteerium ja selles ei domineeri kinnisasja kasutada andmine käibemaksuõiguse tähenduses. Seega tuleb maksuvabastuste loetelu tõlgendada objektiivselt

---

<sup>68</sup> J. Englisch. EU Perspective on VAT Exemptions, lk 4.

<sup>69</sup> KMS § 16 lg 1 sätestab maksuvabastused sotsiaalset (sh avalikus huvide) laadi kaupade ja teenuste käibe ja KMS § 16 lõikes 2 on reguleeritud teist laadi kaupade ja teenuste käive (seal hulgas kinnisasja võõrandamine ja kasutada andmine).

<sup>70</sup> EKo 26.06.2003, C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, p 64.

<sup>71</sup> J. Frink. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei der Ausführung steuerfreier Umsätze im Umsatzsteuerrecht. Regensburg: Roderer 2002, lk 85.

<sup>72</sup> EKo 11.07.1985, C-107/84, *Commission vs Germany*, p 13.

ja kui pole sätestatud teisiti, siis kohalduvad need üksnes sätestatud juhtudel ja kõikidele maksukohustuslastele ühetaoliselt. Subjektiivsed maksuvabastused on käibemaksuseaduse tähenduses enamasti käitatavad teenustena, mis oleks üldkorras maksustatud, kuid mitte kinnisasja kasutada andmisena, mis on teatud tingimustel maksuvaba käive. Kinnisasja kasutada andmisega kaasnev maksuvabastus saab tuleneda siiski üksnes objektiivsetest alustest.

Maksuvabastus on erand üldreeglist. Käibemaksudirektiivis sätestatakse käibemaksule ülimalt laia rakendusala, kuna käibemaksudirektiivi artiklis 2 arvatakse maksustatavate tegevuste hulka mitte ainult kauba import, vaid ka kaupade ja teenuste pakkumine tasu eest riigi territooriumil ning määratledes artikli 4 lõikes 1 sätestatud maksukohustuslast kui isikut, kes teostab iseseisvalt majandustegevust sõltumata selle eesmärgist või tulemusest.<sup>73</sup> Samuti tõlgendatakse käibemaksudirektiivis sätestatud maksuvabastuste selgitamiseks kasutatud definitsioone rangelt, sest need vabastused moodustavad erandi põhireeglist, mille kohaselt tuleks rakendada käibemaksu iga tasulise teenuse eest.<sup>74</sup> Maksuvabastuste õige rakendamise eeldus on, et liikmesriigi õigusterminoloogia on täpne ja kannab edasi direktiivis sätestatud põhimõtteid. Töö autori hinnangul on sellise olukorra saavutamine normitehniliselt keeruline, kuna siseriiklikus korras kehtib märkimisväärne hulk teisi õigusakte<sup>75</sup>, mis mõjutavad oluliselt erinevate käivetega seotud õigusterminoloogia käibemaksuõiguslikku tõlgendamist. Selleks ongi vaja luua käibemaksuõiguse ühetaolise ja selge kohaldamise jaoks käibemaksuseadusesse autonoomsed õigustumõisted, mille väärkohaldamist ei mõjuta kehtiv tsiviilõigus.

Erinevalt Eestist, on Suurbritannias töötatud välja juhendmaterjalid, mille abil saab maksukohustuslane täpsed näitlikud juhised<sup>76</sup>, mis selgitavad põhjalikult maksuvabastuste kohaldamisala, täpsustades neid muuhulgas eluliste olukordadega. Eestis on Rahandusministeeriumi käibemaksuseaduse kommentaarid üldised juhised käibemaksuõiguse

---

<sup>73</sup> EKo 26.03.1987, C-235/85, *komisjon vs. Madalmaade valitsus*, p 6.

<sup>74</sup> EKo 15.06.1989, C-348/87, *Stichting Uitvoering Financiele Acties*, p 13. EKo 11.08.1995, *Bulthuis-Griffioen*, p 19. EKo 5.06.1997, C-2/95, *SDC*, p 20. EKo 7.09.1999, C-216/97 *Gregg*, p 12.

<sup>75</sup> Näiteks kinnisasja mõistet sisustab erinevalt muuhulgas asjaõigusseadus, tsiviilõiguse üldosa seadus, ehitusseadus, planeerimisseadus ja erinevad määrused.

<sup>76</sup> Ühendkuningriikides on kinnisasja käibemaksuga maksustamise küsimused selgitatud lahti täpselt ja põhjalikult erinevates juhendmaterjalides. Arvutivõrgus: [http://www.hmrc.gov.uk/vat/index.htm?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageVAT\\_Home](http://www.hmrc.gov.uk/vat/index.htm?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_Home).

kohaldamiseks. Kinnisasjakäibe maksustamise küsimust on selles käsitatud ühel lehel, samas Suurbritannias on seaduse selgitusi selle kohta sadades lehekülgedes.<sup>77</sup> Piisav abi- ja juhendmaterjal vähendab tõenäosust, et maksukohustuslased ja kohtud lähtuvad üksnes grammatilisest ja loogilisest tõlgendusest,<sup>78</sup> tagades vastavalt tegelikule olukorrale õigusekindla ja selge maksuplaneerimise.<sup>79</sup> Keeleliste erinevuste korral ei saa väljendi tähendust hinnata ainuüksi teksti grammatilise tõlgenduse põhjal. Sellisel juhul tuleb seda sõnastust tõlgendada lähtudes olukorra kontekstist, käibemaksudirektiivi sätete eesmärkidest ja ülesehitusest.<sup>80</sup> Maksuotsuse tegemise aluseks on seega tehingu iseloom ja selle majanduslik tegelikkus, seejuures ei oma tähendust juriidiline vorm, mille pooled on tehingule omistanud, sest vastasel juhul seataks ohtu maksu üldine taotletav eesmärk ja neutraalsus, mis võimaldaks majanduslikult sisult võrdsete tehingute erinevat kohtlemist.<sup>81</sup> Käibemaksudirektiiv kohustab maksuvabastuste reguleerimisel siseriiklikus õiguskorras rakendama meetmeid maksuvabastustega seotud valikuõiguse<sup>82</sup> kasutamiseks ja nende sätete ühetaolise kohaldamise tagamiseks. Samas ei ole sätestatud sellist kohustust maksupettuste lubamise keelu kohta.<sup>83</sup> Kinnisasja käibe maksustamise ebahütlase muutuva halduspraktika ja puuduliku juhendmaterjali kohta on Riigikohus teinud ka ise maksuhaldurile selgeid etteheiteid.<sup>84</sup> Maksuvabastuste rakendamisel on täpsus ja selgus veel eriti oluline, kuna tegemist on kõrvalekaldega käibemaksu üldprintsüübist, mille kohaselt peaks olema kõik ettevõtjate käibed maksustatavad, et tagada neutraalsus ja käibemaksu topeltmaksustamise vältimine.

Käibemaksuseaduses sätestatud maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt. Käibemaksudirektiivi artiklis maksuvabastuste sätestamiseks kasutatud termineid tuleb

---

<sup>77</sup> Notice nr 708, Buildings and construction.. Vt ka notice nr 742, Land and property; notice nr 701/45, Sport. London: Her Majesty's Revenue and Customs 2011. Arvutivõrgus: <http://www.hmrc.gov.uk>.

<sup>78</sup> EKo 1.06.1961, C-15/60, *Simon*, p 4.

<sup>79</sup> P. Martin, P. Dibout. *La Frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplaché?* Pariis: Droit Fiscal 2007, nr 47, lk 11.

<sup>80</sup> EKo 5.06.1997, C-2/95, *SDC*, p 22. Vt ka EKo 3.03.2005, C-428/02, *Fonden Marselisborg Lysebådehavn*, p 42. EKo 8.12.2005, C-280/04, *Jyske Finans*, p 31.

<sup>81</sup> EK 4.05.2004, C-284/03, *Temco Europe*, kohtujuristi Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ettepanek, p 25.

<sup>82</sup> Sama säte käibemaksudirektiivi artikkel 137 lõige 1.

<sup>83</sup> C. Amand. *Prohibition of Abusive Practices in European VAT: Court Aid to National Legislations Bugs?* Lk 194.

<sup>84</sup> RKHK 18.12.2012 otsus nr 3-3-1-67-12, p 19. Vt ka TlnRK 10.02.2010 otsus nr 3-07-1603 ja RKHK 14.05.2010 määrus nr 7-1-3-136-10.

tõlgendada arvestusega, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud.<sup>85</sup> Kitsa tõlgendamise nõue ei tähenda seda, et nimetatud käibemaksudirektiivi artiklis 135 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob.<sup>86</sup> Maksuvabastused on ühenduse õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine.<sup>87</sup>

Käibemaksudirektiivis sätestatud käibemaksust vabastatud tehingute keeleliselt erinevalt kvalifitseerimine ei saa olla aluseks ühenduse õiguse teistsugusele tõlgendamisele. Ühenduse õigusnorme tuleb tõlgendada ja kohaldada ühetaoliselt, pidades silmas ühenduse kõigis keeltes kehtivaid versioone.<sup>88</sup> Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa ühes keeleversioonis kasutatud käibemaksudirektiivi sõnastus olla selle sätte tõlgendamise ainsaks aluseks ja sellele keeleversioonile ei saa tõlgendamisel anda eelist muude keeleversioonide ees. Vastupidine lähenemine oleks vastuolus ühenduse õiguse ühetaolise kohaldamise põhimõttega.<sup>89</sup> Seega on maksuplaneerimisel oluline kontrollida kogumis iga üksikjuhtumi puhul, millised ajaloolised, kontekstipõhised, keelelised ja teleoloogilised argumendid toetavad peale direktiivis sätestatu asjakohaseid õigusnorme.<sup>90</sup> Keeleliselt ühetaolise süsteemi loomine ja juurutamine oleks ilmselt ka teostamatu. Paremini toimib üldine ühetähenduslik regulatsioon, mille kohaldamisala selgitatakse lahti ajakohaste näidete ja tekkinud probleemide pinnalt. Selliselt on võimalik tagada suurem õiguskindlus ja –selgus, millel on võimalik käia kaasas kaasaja muutustega majanduses.

Kinnisasja kasutada andmise tehingute tõlgendamisel tuleb kasutada majanduslikku lähenemist. See meetod võimaldab maksubaasi arvestamisel jätta arvestamata tehingute tsiviilõigusliku vormi ning lähtuda eelkõige tehingu sisust ja selle majanduslikest

---

<sup>85</sup> EKo 3.03.2005, C-472/03, *Arthur Andersen*, p 24. EKo 9.02.2006, C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*, p 13. EKo 13.07.2006, C-89/05, *United Utilities*, p 21.

<sup>86</sup> EKo 12.07.2012, C-326/11, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, p 20.

<sup>87</sup> EKo 20.11.2003, C-8/01, *Taksatorringen*, p 37. EKo 1.12.2005, C-394/04, *Ygeia*, p 15.

<sup>88</sup> B.J.M Terra, J. Kajus. *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*. Amsterdam: IBFD 2010, lk 226. Vt ka EKo 7.12.1995, C-449/93, *Rockfon*, p 28. EKo 8.12.2005, C-280/04, *Jyske Finans*, p 31. EKo 2.05.1998, C-296/95, *EMU Tabac*, p 36. EKo 12.11.1998, C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, p 16. EKo 26.06.2003, C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, p 67.

<sup>89</sup> EKo 12.11.1998, C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, p 16.

<sup>90</sup> EKo 25.02.1999, Case C-349/96, *Card Protection Plan*, p 17.

tagajärgedest pooltele.<sup>91</sup> Majandusliku lähenemise põhimõte tugineb tänapäeva tõekspidamisele, mille kohaselt lingvistiliselt samasuguseid mõisteid ei pea erinevates seadustes tõlgendama ilmtingimata ühtmoodi.<sup>92</sup> Kuivõrd kinnisasjadega seotud tehingud on paljuski seotud tsiviilõiguses sätestatud erinevate õigussuhte vormidega, siis tuleb maksuplaneerimisel arvestada tehingu majanduslikku sisu, mitte seda, kuidas on defineeritud ja eristatud kinnisasja kasutada andmise tehingud eraõigusnormide kohaselt. Normi kohaldamisel tuleb uurida tegevuse majanduslikku sisu ja tuvastada selle põhjal, kas asjaolude tsiviilõiguslik määratlus annab lepingupoolte tahte ning majandusliku eesmärgi õigesti edasi.<sup>93</sup> Seega tehingu vorm ei ole aluseks sellele käibemaksuõigusliku tähenduse omistamiseks. Oluline on tõlgendada tehingut lähtuvalt sellega kaasneva majandusliku tagajärje olemusest.

Niisiis on maksuvabastustel käibemaksuõiguses eriline staatus ja nende tõlgendamisel on kujunenud välja spetsiaalsed reeglid, mida tuleb tingimata arvestada. Oluline on arvestada, et maksuvaba kinnisasja kasutada andmine on kõrvalekalle üldpõhimõtetest, kus piiratakse käibemaksuga maksustatavate tehingute nimekirja maksuvabastustega. Kuna tegemist on kriitilise valdkonnaga maksuõiguses, siis tuleb maksuvabastuse loetelu tõlgendada kitsalt, rangelt ja teleoloogiliselt, arvestades olukorra kõiki asjaolusid kogumis ja hinnates tehingu majanduslikku sisu. Käivete loetelu, mis sätestavad maksuvabastused, on ühenduse õiguse eraldiseisvad mõisted, mille eesmärk on tagada maksuvabastuste korrektne, arusaadav ja ühetaoline kohaldamine.

## **1.6. Ettevõtluse mõiste**

Käibemaksuõiguses on ettevõtluse mõiste subjektiks maksukohustuslane, kes on KMS § 3 lõike 1 kohaselt ettevõtlusega tegelev isik. Käibemaksuseaduse § 2 lõike 2 kohaselt on ettevõtlus isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupu või osutatakse teenuseid, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Tõlgendades koosmõjus KMS § 2 lõiget 2 ja § 19 lõiget 1, tekib isikul maksukohustuslasena registreerimise kohustus, kui tema maksustatav käive, mis ei ole põhivara võõrandamine, ületab selles kalendriaastas 16 000 eurot. Kuna enamik kinnisasjade väärtusest ületab nimetatud piirsummat, siis on oluline

---

<sup>91</sup> L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. - Juridica, 1999, nr 5, lk 243.

<sup>92</sup> R. Narits. Õiguse entsüklopeedia. Õpik. 2 tr. Tallinn: Juura 2004, lk 146.

<sup>93</sup> B. Hartmann, N. Walter. Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen. Berlin: Erich Schmidt 1984, lk 196.

hinnata kahte aspekti: esimesena seda, kas kinnisasjatehing kuulub maksustatava käibe hulka<sup>94</sup> ja teisena, kas kinnisasjaga tehingu tegemine kvalifitseerub ettevõtlusena ja ühtlasi majandustegevusena KMS § 2 lõike 2 ja käibemaksudirektiivi artikkel 9 lõike 1 teise lause järgi. Näiteks kui isik tegeleb kinnisasja kasutada andmisega, mis on maksuvaba käive, siis ei teki tal registreerimiskohustust isegi siis, kui käive ületab kalendriaastas 16 000 eurot. Mõistet „majandustegevus” on määratletud selliselt, et see hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. Euroopa Kohus on oma lahendites kvalifitseerinud materiaalse vara kasutamisenäiteks materiaalse vara üürimist<sup>95</sup> ja hoonestusõiguse seadmist kinnisasjale selle asja omaniku poolt teise isiku kasuks.<sup>96</sup> Mõiste „kasutamine” viitab ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt kõikidele nendele tehingutele, ükskõik missugune on nende õiguslik vorm.<sup>97</sup>

Maksukohustuslane võib olla käibemaksuõiguse mõttes iga isik või isikute ühendus. Tegemist on isikuga, kes iseseisvalt tegeleb majandustegevusega, sõltumata sellise tegevuse tulemusest. Maksukohustuslane võib olla seega ka füüsiline isik, avalik- ja eraõiguslik juriidiline isik ja Euroopa äriühing<sup>98</sup>, samuti erinevad ühendused, seltsingud, mille kohta puudub seaduses täpselt sätestatud eraldi vorm. Eesti käibemaksuseaduses on siiski maksukohustuslase mõistet piiratud füüsilise ja juriidilise isikuga ning välismaise seltsinguga. Igaühel, kellel on objektiivselt tõendatud kavatsus alustada iseseisvalt majandustegevust ja kes teeb selleks vajalikke esmaseid investeeringuid, tuleb pidada maksukohustuslaseks.<sup>99</sup> Maksukohustuslaseks registreerimiskohustuse tekkimisel ei ole tähtsust asjaolu, kas isik peab tasuma tehingult käibemaksu kõrval ka tulumaksu. Registreerimise peamine eesmärk on tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine.<sup>100</sup> Käibemaksuõiguse mõttes

---

<sup>94</sup> Eelkõige võib nendeks tehinguteks olla uusehitise, oluliselt parendatud ehitise või krundi võõrandamine.

<sup>95</sup> EKo 26.09.1996, C-230/94, *Enkler*, p 21.

<sup>96</sup> EKo 4.12.1990, C-186/89, *van Tiem*, p 19.

<sup>97</sup> EKo 21.05.2005, C-25/03, *HE*, p 39. EKo 26.06.2007, C-369/04, *Hutchison 3G jt*, p 32. EKo 6.10.2009, C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, p 20.

<sup>98</sup> Euroopa äriühingu mõiste on rohkem tuntud terminina *Societas Europaea*, mis on loodud mitmes Euroopa Liidu liikmesriigis tegutsevate ettevõtete jaoks. Euroopa äriühinguid puudutavaid küsimusi reguleerib Euroopa Nõukogu 8.10.2001 määrus 2157/2001/EÜ Euroopa äriühingu (SE) põhikirja kohta.

<sup>99</sup> EKo 1.03.2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*, p 30.

<sup>100</sup> EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*, p 33.

maksukohustuslase määratlemise seisukohalt loeb üksnes see, et isik tegutseb iseseisva majandusüksusena.<sup>101</sup>

Maksukohustuse registreerimiskohustuse hindamisel on keskseks mõisteks “majandustegevus”. Kasumi tootmine ei ole oluline, piisab kui taotletakse mingit vastusooritust.<sup>102</sup> Ettevõtlus on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust. Käibemaksuõiguses ei oma eraldiseisvalt tähendust, kas nimetatud majandustegevus on kasumlik või mitte, mistõttu kuulub käibemaks tasumisele ka juhul, kui isik müüs kauba kahjumiga või üldiselt on tulemuseks kahjum. Samas ei saa tegevuse kasumlikkuse eesmärki täielikult kõrvale jätta, vaid majandustegevuse mõistet tuleb tõlgendada sellise tegevusaktina või nende kogumina, mida võib teostada turul tegutsev eraettevõtja ning korraldada kutsetegevuse raames, mis on üldiselt põhjendatud tulu teenimise huvist.<sup>103</sup> Iseseisev majandustegevus tähendab, et ettevõtluseks ei loeta näiteks töösuhtest tulenevat tegevust või majandustegevust ühe äriühingu erinevate üksuste vahel. Ettevõtluse mõiste määratlemisel on oluline ka majandustegevuse püsiv iseloom. Eriti on oluline hinnata seda füüsilisi isikute tegevuse ettevõtluseks määratlemise puhul.<sup>104</sup>

Kuna käibemaksuseaduse tähenduses ei eelda tegevuse ettevõtluse alla kvalifitseerimine selle kasumlikkuse eesmärki, siis ettevõtluse mõiste erineb muuhulgas äriseadustikus või tulumaksuseaduses kehtivatest määratlustest. Käibemaksu põhimõtted erinevad mõnevõrra ka raamatupidamiseeskirjadest, kus raamatupidamises majandusüksuse põhitegevusega mitteseotud tulud ja kulud (näiteks põhivara müük või sama hinnaga edasimüüdud kaubad) võib saldeerida või müügitulu arvestusest üldse välja jätta. Samas käibemaksuarvestuses tuleb aga kõik ettevõtja nimel sooritatud ostud ja müügid arvesse võtta, näiteks tuleb kasumiaruandes saldeerida allüüri tulu ja üürikulu.<sup>105</sup> Riigikohus on käibemaksuõiguse kontekstis juba enne Eesti liitumist Euroopa Liiduga selgitanud, et maksuõiguses tuleb ettevõtluseks pidada mitte üksnes ettevõtjate tegevust, vaid ka teiste isikute maksuseadustes

---

<sup>101</sup> B.J.M. Terra, P.J. Wattel. *European Tax Law: studentb edition*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008, lk 37.

<sup>102</sup> K. Lind. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses, lk 246.

<sup>103</sup> EK 21.10.2004, C-8/03, *BBL*, kohtujuristi M. Poiares Maduro ettepanek, p 10. EK 20.06.1996, C-155/94, *Wellcome Trust*, kohtujuristi Lenz ettepanek p 19.

<sup>104</sup> Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Rahandusministeerium 2013, lk 9. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/doc.php?107764>.

<sup>105</sup> L. Lehis. K. Lind. Käibemaksuseaduse kommentaarid. Tallinn: Casus 2013, lk 270.

sätetatud tingimustele vastavat majandustegevust.<sup>106</sup> Arvestades mõistete „maksukohustuslane” ja „majandustegevus” tähenduse objektiivsust, ei oma tegevuse eesmärgid ja tulemused selle hindamise raames tähtsust.<sup>107</sup> Seega ei ole maksukohustuslase staatus seotud mitte niivõrd isiku formaalse määratlusega või tegevuse eesmärgiga, vaid tema tegeliku tegevusega teatud valdkonnas, mille eesmärk on teenida tulu.

Ettevõtlusega tegelemise üks olulisemaid tunnuseid on tegutsemine kestva tulu saamise eesmärgil. Kuivõrd kinnisasja kasutada andmise tehingud on oma olemuselt kestva iseloomuga, siis omab siinkohal selle kriteeriumi käsitlemine olulise tähendusega. Kestva tulu saamine on määratletav objektiivselt, mida hinnates tuleb võtta arvesse kõiki juhtumi asjaolusid, sealhulgas asjaomase vara olemust.<sup>108</sup> Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei kujuta ainult vara omandamine või võõrandamine endast kinnisasja kasutamist kestvalt tulu saamise eesmärgil käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, kuna ainus võimalik kasu nimetatud tehingutest saadakse selle vara müügist.<sup>109</sup> Mõistet „kestev” ei saa tõlgendada selliselt, et see välistab juhuti teostatava tegevuse käibemaksuga maksustamise. Sõna „kestev” on käibemaksudirektiivis kasutatud üksnes ühe konkreetse majandustegevuse näite kohta, millega kaasneb materiaalse ja immateriaalse vara kasutamine ning see puudutab mitte tegevust ennast, vaid sellest konkreetsest tegevusest saadud tulu.<sup>110</sup> Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 ja käibemaksudirektiivi artiklit 12 koosmõjus tõlgendades ei saa samuti järeldada, et majandustegevus käibemaksuõiguses ei puuduta juhuti teostatud tegevusakte.<sup>111</sup> Niisiis majandustegevuse ja maksukohustuse tekkimine ei ole välistatud ka juhul, kui isik teeb kinnisasjaga tehingu eraldiseisvalt ja esmakordselt oma tegevusaja jooksul. Kui eraisik soetab krundi, tasub tehingult käibemaksu, seab krundile tasu eest 18-aastase hoonestusõiguse teise isiku kasuks ja kasutab valikuõigust maksustada kinnisasja kasutada andmine käibemaksuga, siis on tegemist ettevõtlusega, kuna selline tegevus on käsitletav kinnisasja kasutamisenäite kestva tulu saamise eesmärgil.<sup>112</sup> Kui tehingu sisu on ennekõike iseloomulik kestva tulu saamisele ja püsivale tegevusele, siis ei oma iseseisvat tähendust asjaolu, et tasumine toimub ühekordse maksena.

---

<sup>106</sup> RKHK 22.06.1999 määrus nr 3-3-1-29-99.

<sup>107</sup> EKo 21.02.2006, C-223/03, *University of Huddersfield*, p 47.

<sup>108</sup> EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*, p 33. EKo 26.09.1996, C-230/94, *Enkler*, EKL 1996, p 24 ja 26.

<sup>109</sup> EKo 29.05.2004, C-77/01, *EDM*, p 58. EKo 21.10.2004, C-8/03, *BBL*, p 39.

<sup>110</sup> EK 28.02.2013, C-62/12, *Kostov*, kohtujuristi Melchior Wathelet ettepanek, p 39.

<sup>111</sup> EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*, p 23.

<sup>112</sup> EKo 4.12.1990, C-186/89, *Van Tiem*, p 19.

Teistes ettevõtetes ainuüksi osaluse omamine ei ole vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil, sest võimalikke dividende saadakse pelgalt selle vara omamise tõttu. Olukord oleks teistsugune, kui osaluse alusel teostatakse asjaomaste ettevõtete juhtimist.<sup>113</sup> Eeltoodust tulenevalt võib maksukohustus tekkida ka sellisele tehingule, mis on isiku tavapärasest tegevusalala ja –valdkonda arvestades haruldane, kui see ei kuulu maksukohustuslaste eraviisilise tegevuse alla või kui seda ei teostata nende isikliku vara haldamise raames. Määravaks on tehingu majanduslik sisu ja maksuplaanerimisel tuleb lähtuda individuaalselt igast üksikjuhtumist. Seega tuleb õigusterminile “kestva tulu teenimise eesmärk” anda lai kohaldamisala, mille alla võivad kuuluda muuhulgas ka juhuti teostatavad tehingud.

Euroopa Liidu käibemaksuõiguses hinnatakse ettevõtlusega tegelemist võrreldes teiste samas valdkonnas tegutsevate ettevõtjate tegevusega. Kui isiku tegevus, mille tagajärjel tekiks maksukohustuslasel maksustatav käive, on iseloomulik ettevõtjale, kellel tekib selline käive majandustegevuse tulemusel, siis tuleb lugeda seda ettevõtluseks, mille tulemusel tekkinud käibe mahu põhjal tuleb järeldada maksukohustuslasena registreerimise kohustus.<sup>114</sup> Samuti on oluline tegevuse objektiks oleva kauba või teenuse otstarve. Ettevõtlusega tegelemise piiritlemise isikliku vara haldamisest on paljuski seepärast keeruline, et kinnisasja kasutusotstarve on mitmefunktsionaalne. Üldiselt juhul, kui asjaomane vara sobib vaid majanduslikuks kasutamiseks ja juhtumil, kus vara olemus võimaldab seda kasutada nii majanduslikul otstarbel kui ka isiklikuks tarbeks, on tegemist muuhulgas ühe arvestatava kriteeriumiga, et tegevust saaks kvalifitseerida majandustegevuseks.<sup>115</sup> Seega on kinnisasjatehingute korral enamikel juhtudel põhjendatud kahtlus, kas taoline tegevus võib olla ettevõtlus käibemaksuseaduse tähenduses.

Ainuüksi majanduslikult suuremahuliste tehingute läbiviimine ei tähenda ettevõtlusega tegelemist. On üldtuntud fakt, et kinnisasjade hind on kõrge ja selle väärtuse kasv ajas kiire. Euroopa Euroopa Kohus on leidnud, et ka suuremahulist müüki võivad läbi viia ettevõtjad, kes tegutsevad isiklikes huvides.<sup>116</sup> Samuti ei saa järeldada isiku tegevusest ettevõtluse iseloomu, kui selle eesmärk on sama vara arvelt suurema kasumi teenimine. Isiku tegevust ei

---

<sup>113</sup> EKo 20.06.1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*, p 13.

<sup>114</sup> V. Thuronyi. D. Williams. *Tax Law Design and Drafting*. Volume 1. Washington: International Monetary Fund 1996, lk 198.

<sup>115</sup> EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*, p 34-35.

<sup>116</sup> EKo 20.06.1996, C-155/94, *Wellcome Trust*, p 37.

saa pidada ettevõtluseks ainuüksi põhjusel, et ta haldab oma vara.<sup>117</sup> Maksukohustuslaseks registreerimise kohustuse tekkimisel saab olla arvestatav üksnes selline isiku tegevusakt, mis on mõeldud äritegevuse edasiarendamiseks,<sup>118</sup> samuti investeeritud kapitalist kasumi saamisele.<sup>119</sup> Seega ei ole arvestatav käibemaksuõiguses selline ettevõtluselaadne tegevus, mis viitab üksnes isiku omandiõiguse käsutamisele ilma jätkusuutliku tulu saamise eesmärgita.

Tegevus, mis on suunatud kinnisasjast suurema majandusliku kasu saamisele isiklikes huvides, ei ole alati ettevõtlus käibemaksuseaduse tähenduses. Kui omanik teostab oma omandiõigust, ei saa iseenesest sellist tegevust käsitada majandustegevusena käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses<sup>120</sup> ja seega puuduvad sellisel tegevusel Eesti käibemaksuseaduse kohaselt ettevõtlusega tegelemise tunnused. Kui isik jagab oma maatüki paljudeks kruntideks, siis Euroopa Kohtu seisukoha järgi tuleb pidada kruntide müüki ettevõtluseks. Tehingute arv ja nende teostamise ajaline tihedus ei oma ettevõtlusega tegelemise seisukohalt määravat tähendust, kuna need tegevused võivad kvalifitseeruda isiku poolt tema isikliku vara haldamiseks, seda isegi siis, kui isik planeerib maatüki 64 krundiks. Kui ettevõtlusele viitav tegevus ei ole omistatav isikule endale, siis ei saa arvata ettevõtlusega tegelemisele viitavate tunnuste hulka sellist tegevust, mis toimus asjaomase isiku tahtest olenemata.<sup>121</sup> Sama võib olla kasutada andmise tehingute korral, kui kinnisasja omanikule on subordinatsioonisuhtes pandud kohustus lubada kinnisasja kasutada. Seega ettevõtlusena saab käsitada üksnes isiku enda huvist ja initsiatiivist lähtuvat tegevust.

Eeltoodust tulenevalt ei erine Eesti käibemaksuseaduses kasutatav termin “ettevõtlusega tegelemine” käibemaksudirektiivi eesti keelses versioonis kasutatavast mõistest “majandustegevus”. Mõlemad tegevusaktid on põhikriteeriumiks, mille alusel määratletakse maksukohustuslase isik või selleks registreerimiskohustus. Majandustegevus on määratlemata õigusmõiste, mille olemasolu tuvastamine toimub objektiivselt konkreetsetest asjaoludest lähtuvalt. Tulenevalt vajadusest majandustegevuse mõiste laiendavalt kohaldamiseks, ei ole võimalik lõplikult seaduse tasandil sätestada kriteeriumeid, millest lähtuvalt saaks iga elulist

---

<sup>117</sup> EKo 20.06.1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*, p 13. EKo 14.11.2000, C-142/99, *Floridienne and Berginvest*, p 30.

<sup>118</sup> EKo 3.03.2005, C-32/03, *Fini H*, p 30.

<sup>119</sup> EKo 14.11.2000, C-142/99, *Floridienne and Berginvest*, p 28.

<sup>120</sup> EKo 20.06.1996, C-155/94, *Wellcome Trust*, p 32.

<sup>121</sup> EKo 15.09.2011, C-180/10, *Slaby jt*, p 38-40; 50-51.

olukorda subsumeerida vastava õigusnormi alla. Eelpool uuritud erialakirjanduse ja kohtupraktika põhjal tuleb järeldada, et majandustegevusele viitab isiku käitumine, mis on omane kutsetegevuses üldtunnustatud ettevõtjate käitumisele ning suunatud otseselt jätkusuutliku tulu teenimise eesmärgile. Majandustegevus mõistele on antud laiaulatuslik rakendusala ja oluline pidada silmas, et käibemaksuõigusele vastavad ettevõtlusega tegelemise tunnused puuduvad isiku tegevuses juhtudel, kui see seisneb üksnes eraviisiliste huvide realiseerimises või isikliku vara haldamises.

## 2. Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamine

### 2.1. Kinnisasja kasutada andmise tehingutest üldiselt

Käibemaksuseaduse § 16 lg 2 punkti 2 kohaselt on käibemaksust vabastatud kinnisasja või selle osa üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine. Uue käibemaksudirektiivi artikkel 135 lg 1 punkti 1 kohaselt on käibemaksust vabastatud kinnisasja üürile- ja rendileandmine. Üür ja rent on kasutuslepingud, mille sisu reguleerib võlaõigusseadus<sup>122</sup> (§-d 271-360). VÕS § 271 kohaselt kohustub üürilepinguga üks isik (üürileandja) andma teisele isikule (üürnikule) kasutamiseks asja ja üürnik kohustub maksma üürileandjale selle eest tasu (üüri). VÕS § 276 lg 1 kohaselt on üürileandja kohustatud asja üürnikule üle andma kokkulepitud ajaks koos päraldistega lepingujärgseks kasutamiseks sobivas seisundis ja tagama asja hoidmise selles seisundis lepingu kehtivuse ajal. Seega võlaõiguse regulatsioonis tulenevalt on üüritehingul kolm iseloomulikku elementi: asja kasutamiseks valduse üleminek, valduse ülemineku ajaline määratletus, tasu kasutamise eest.

Käibemaksuga maksustamise seisukohalt ei erine rendileping oma tähenduselt üürilepingust. Ka VÕS § 339 lõike 1 kohaselt on rendilepingu peamiseks eesmärgiks asja teisele isikule kasutada andmine. Peamine ja ainus sisuline erinevus üüri- ja rendilepingu vahel on asjaolu, et renditehingu esemelt peab olema võimalik saada vilju. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS)<sup>123</sup> § 62 lõike 2 kohaselt on asja vili asjast loodusjõul või inimese kaasabil tulenevad saadused, samuti tulu, mida asi annab õigussuhte tõttu. Sama paragrahvi lõige neli täiendab, kui isikul on teatud ajavahemiku jooksul õigus asja või õiguse viljale, kuuluvad temale asjast selle ajavahemiku jooksul eraldatud saadused ja asjast või õigusest selle ajavahemiku jooksul saadud tulu. Seega on renditehingu mõiste ja kohaldamisala kitsam kui üüritehingu oma.

Kinnisasja üürile andmist tuleb eristada majutusteenuse osutamisest, mis on maksustatav käive. Kinnisasja üürileandmise puhul sõlmitakse võlaõigusseaduses reguleeritud üürileping. Elu- või äriruumi üürileandmiseks ei loeta võlaõigusseaduse § 272 alusel majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürileandmist tähtajaga mitte üle kolme kuu, samuti muude ruumide andmist ajutiseks kasutamiseks üürilepingu alusel.<sup>124</sup> Seadus välistab

---

<sup>122</sup> Võlaõigusseadus. - RT I, 2001, 81, 487; RT I, 05.04.2013, 3.

<sup>123</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seaduse. - RT I, 2002, 35, 216; RT I, 06.12.2010, 12.

<sup>124</sup> Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega, lk 89.

maksuvabastuse parkimismaja või parkimiskoha kasutada andmisele ja ka statsionaarselt paigaldatud seadme, masina või seifi (hoiulaeka) kasutamise puhul. Nendel juhtudel on tarbija huvi suunatud vallasasja tarbimisele ja seda tuleb maksustada sõltumata sellest, kas vastav seade on kinnisasja oluline osa või mitte. Selle erandi alla võib liigitada ka kindla sisustusega ruumide (nt spordisaal või -väljak, saun, bassein, konverentsiruum) lühiajalise kasutada andmise.<sup>125</sup> Niisiis on oluline eristada majutusteenust, parkimiskoha kasutada andmist ja statsionaarselt paigaldatud seadme kasutada andmist kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmisest, kuna maksuõiguslikult tuleb kumbagi tehingut täiesti erinevalt käsitada ja valesti käibemaksu kohaldamine toob kaasa planeeritust erineva sisendkäibemaksu mahaarvamise.

Käibemaksudirektiivi artikkel 135 lg 1 punktis (l) sätestatud mõisted “rendile- ja üürileandmine” ei vasta Eesti võlaõigusseaduse määratlusele. Kuigi tegemist on tsiviilkäibes tuntud ja defineeritud õigusinstitiutidega, ei ole võimalik selle sisu üheselt kanda üle käibemaksuõigusesse. Eelnevalt selgus, et rendi- ja üüritehingu mõiste on võlaõigusseaduses täpse regulatsiooniga kitsendatud ega laiene teistele tehingutele, millega kaasneb kinnisasja kasutada andmine. Eestis on käibemaksudirektiivi artikli 135 lg 1 punkti (l) loetelu laiendatud kasutusvalduse andmisega (KMS § 16 lg 1 p 2 esimene lause), millest võiks järeldada, et tegemist on käibemaksudirektiivi artikkel 135 lg 1 punkti (l) täpsustusega siseriiklikus õiguses, et kohandada seaduse eesmärk selgemalt kehtiva tsiviilõigusega. Töö autori hinnangul tekitab selline täiendus rohkem segadust kui selgust, kuna taoline maksuvabastuste loetelu laiendamine tekitab põhjendatud kahtluse, et käibemaksuseaduses on tegemist imperatiivse loetelu kinnisasja maksuvabades kasutada andmise juhtudest. Käibemaksudirektiivi peamise idee kohaselt peaks direktiiv tagama liikmesriikides käibemaksuõiguse võimalikult ühetaolise kohaldamise. Ei ole õige seisukoht, et käibemaksuõiguses sätestatud kinnisasja rendile- ja üürileandmist tuleks võrdsustada Eesti tsiviilkäibes kasutusel olevate mõistetega, kuna liikmesriikides, kus eraõigusnormid põhinevad Rooma õigusel, on rendi- ja üüritehingute kõrval mitmeid teisi kinnisasja kasutada andmise õigusinstitiute, mis peaks käibemaksuõiguses kvalifitseerima käibemaksudirektiivi artikkel 135 lg 1 punkti (l) kohaldamisalasse.<sup>126</sup> Vastupidine lähenemine tekitaks olukorra, kus erinevates liikmesriikides kehtivad regulatsioonid kinnisasja rendile- ja üürileandmise

---

<sup>125</sup> L. Lehis. K. Lind. Käibemaksuseaduse kommentaarid, lk 333.

<sup>126</sup> EKo 4.10.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, p 44.

kohta kalduks oluliselt kõrvale käibemaksuregulatsiooni tegelikust mõttest maksustava või maksuvaba tehingu määratlemisel.<sup>127</sup>

Käibemaksudirektiivis kasutatud mõistet “kinnisasja rendile- ja üürileandmine” tuleb käibemaksuõiguses tõlgendada laiendavalt. Ei saa üheselt järeldada, et maksuvabadeks tehinguteks saab olla üksnes rendile- ja üürileandmine võlaõiguse tähenduses. Uues käibemaksudirektiivis sätestatud maksuvabastus ei täpsusta mõistet „rendileandmine” või “üürileandmine” ega viita ka liikmesriikide vastavatele seadustele<sup>128</sup>. Võlaõiguse eriosa järgi võib kinnisasja üürile- ja rendileandmise alla kvalifitseeruda näiteks ka asja allkasutusse andmise (VÕS § 288 lg 1), frantsiisilepingu (VÕS § 375), ehitise ajutise kasutamise lepingu (VÕS § 379 lg 1), pikaajalise puhkusetootte lepingu (VÕS § 379<sup>1</sup>), tasuta kasutamise lepingu (VÕS § 389) ja liisingulepingu (VÕS § 361). Kuigi kehtiv seadus otsesõnu ei kehtesta enam liisingu vormide legaalfinitsioone, eristatakse formaalsel alusel siiski teenuse osutamist ja kauba võõrandamist. Kauba võõrandamise ja teenuse osutamise eristamisel on määrav see, kas pooled on kokku leppinud omandiõiguse üleminekus või mitte.<sup>129</sup> Nimetatud tehingute kohta puudub käibemaksuseaduses täpsustus, kas ka need võiksid olla käibemaksust vabastatud, kui lepinguga kaasneb kinnisasja kasutada andmine.<sup>130</sup> Tänapäeva maksuõigus pole veel sellisel määral arenenud, et kasutaks üksnes spetsiifilisi maksuõiguslikke mõisteid, mis tagaks ilma suuremate tõlgendamisprobleemideta erinevate majanduslike toimingute ja seisundite võrdse maksustamise.<sup>131</sup> Kuivõrd ka viidatud tehingud võivad olla oma majandusliku sisu poolest analoogsed näiteks üürileandmisega, siis ei ole käibemaksuseaduse ja –direktiivi koosmõjust tulenevalt vajalik arvestada võlaõiguses kehtivaid legaalfinitsioone, vaid oluline on majanduslik sisu, mille määratlemiseks on vajalikud täpsemad kriteeriumid.

Niisiis kinnisasja üürile- ja rendileandmist tuleb tõlgendada sätte konteksti, käibemaksuõiguse eesmärgi ja ülesehitust silmas pidades, võttes eriti arvesse kehtestatud maksuvabastuse *ratio legis*’t.<sup>132</sup> Käibemaksu rakendamise osas ei oma iseseisvalt tähendust, millise kinnisasja

---

<sup>127</sup> EK 22.02.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, kohtujuristi Jacobs ettepanek, p 71-75.

<sup>128</sup> EKo 4.10.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, p 44. EKo 12.06.2003, C-275/01, *Sinclair Collis*, p 24.

<sup>129</sup> K. Lind. Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas käibemaksuseaduses. – *Juridica* 2007, nr 9, lk 647-

<sup>130</sup> Käibemaksuseaduse § 16 lg 2 p 2 esimene lause sätestab maksuvabastuse üksnes kinnisasja üüri- ja renditehingule ning kasutusvalduse seadmisele.

<sup>131</sup> V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. – *Juridica* 2005, nr 7, lk 489.

<sup>132</sup> EKo 4.10.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, p 50.

kasutada andmise võlaõigusliku lepinguga tegemist on, vaid oluline on tehingu majanduslik sisu. Üldiselt võib KMS § 16 lg 2 punkti 2 olukorra alla kvalifitseeruda kinnisasja kasutamise võimaldamine, lubamine, õiguse üleandmine, ehitise kasutamine, üürimine, liisimine, litsentsimine või muu sarnase leping (näiteks ka õiguse allüürimine, ruumi jagamine jms). Seda põhimõtet toetab ka käibemaksudirektiivi üldine sõnastus, mille kohaselt on kinnisasja üürile- ja rendileandmine<sup>133</sup> käibemaksust vabastatud. Seega kasutatakse töös edaspidi üldist terminit “kinnisasja kasutada andmine”, mis hõlmab erinevaid kinnisasja kasutada andmise juhte.<sup>134</sup>

Üldiselt peab lähtuma kinnisasja kasutada andmise tehingute maksuplaneerimisel põhimõttest, et maksuvabad on passiivset laadi ja maksustatavad on aktiivsed kinnisasja kasutada andmise tehingud (tavamääraga maksustatav teenus), kui siseriiklikus õiguses ei kehti erandeid sotsiaalsetest, majanduslikest, tehnilistest või avaliku huvi kaalutlustest.<sup>135</sup> Seega on vajalik üldpõhimõtte kontekstis määratleda esmalt kinnisasja mõistele ning seejärel kasutada andmise tehingule võimalikult selged piiritlemiskriteeriumid, mille põhjal saab otsustada, kas kinnisasja kasutada andmise tehing on maksuvaba või maksustatud.

## **2.2. Kinnisasi käibemaksu objektina**

### **2.2.1. Kinnisasja mõiste Eesti käibemaksuseaduses**

Vastavalt KMS § 16 lg 2 punktile 2 on kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmine eelduslikult maksuvaba. Sama eeldus kehtib KMS § 16 lg 2 punkti 3 kohaselt kinnisasja või selle osa võõrandamistehingute käibemaksuga maksustamisel. Käibemaksudirektiivis kasutatakse kinnisasja mõistet artiklis 135 lg 1 punktis (l), mille kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust kinnisasja rendile- ja üürileandmise tehingud.

---

<sup>133</sup> Käibemaksudirektiivi artiklis 135 lg 1 punktis (l) kasutatakse sama termini kohta näiteks inglise keeles *leasing and letting of immovable property*, saksa keeles *Vermietung und Verpachtung von Grundstücken*, prantsuse keeles *l'affermage et la location de biens immeubles*, soome keeles *kiinteän omaisuuden vuokraus*, hollandi keeles *de verhuur en verpachting van onroerende goederen*, hispaania keeles *el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles*, itaalia keeles *l'affitto e la locazione di beni immobili*, läti keeles *nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu* – kõik eelnimetatud tõlked tähendavad üldiseid vastava siseriikliku kinnisasja kasutada andmise juhtumeid.

<sup>134</sup> Vt käesolevas magistritöös järgnevalt, lk 46-71.

<sup>135</sup> J. C. Scholsem. *La T.V.A. Européenne face au phénomène immobilier*. Pariis: Faculté de Droit, 1975, lk 123.

Eelnimetatud sätete kontekstis on keskseks maksuplaneerimise esemeks kinnisasja mõiste, mille kohta puudub selge ja ühene määratlus nii käibemaksudirektiivis kui ka Eesti käibemaksuõiguses.

Et üleüldse saaks uurida kinnisasjakäibe maksustamise temaatikat, tuleb kõigepealt piiritleda käibemaksuregulatsioonis kinnisasja mõiste materiaalne tähendus. KMS § 2 lg 3 p 1 teise lause kohaselt tuleb kinnisasjana käsitada kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandiseaduse tähenduses. Kinnisasi on maapinna piiritletud osa (maatükk) (TsÜS § 50 lg 1). Kauba mõiste juures kinnisasja eraldi defineerimine on vajalik, kuna lisaks TSÜS §-s 50 sätestatud definitsioonile, mis sätestab, et kinnisasi on maapinna piiritletud osa (maatükk), käsitatakse KMS mõistes kinnisasjana ka hoonestusõigust, ehitist kui vallasasja, korteriomandit ja korterihoonestusõigust.<sup>136</sup>

Ehitiste kui vallasasjade, sealhulgas erastatud korterite, tsiviilkäivet reguleerib asjaõigusseaduse rakendamise seadus<sup>137</sup>. Kuni maatüki kandmiseni kinnistusraamatusse ei ole õiguslikul alusel püstitatud ehitist maa oluline osa ja seda loetakse vallasasjaks. Sellise ehitise võõrandamisel läheb uuele omanikule üle ka senine seaduslik maakasutusõigus. Ehitiste alune maa kinnistatakse maareformi seaduse<sup>138</sup> alusel, mille tagajärjel muutub tsiviilõiguslikus tähenduses maa kinnisasjaks. Sama põhimõtte järgi on käibemaksuseaduse mõtteks kinnisasjaks ka korteriomand korteriomandiseaduse<sup>139</sup> tähenduses.

Hoonestusõigus on tsiviilõiguslikult kinnisasja koormatis, mis käibemaksuõiguses võrdsustatakse kinnisasja mõistega. Vastavalt asjaõigusseaduse (edaspidi AÕS)<sup>140</sup> § 241 lg 1 teisele lausele on hoonestusõigus teise isiku kasuks seatud tähtajaline õigus omada kinnisasjal sellega püsivalt ühendatud ehitist. AÕS § 241 lõigete 2 kuni 5 kohaselt ulatub hoonestusõigus lisaks ehitisealusele maale ka kinnisasja osale, mis on vajalik ehitise kasutamiseks, seejuures ei või see piirduda ehitise ühe osaga nagu korrus. Ehitist, mis on hoonestusõiguse alusel ehitatud või oli selle seadmisel olemas ja millele hoonestusõigus laieneb, on hoonestusõiguse

---

<sup>136</sup> Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega, lk 11.

<sup>137</sup> Asjaõigusseaduse rakendamise seadus. - RT I, 1993, 72, 1021; RT I, 15.03.2013, 34.

<sup>138</sup> Maareformi seadus. - RT 1991, 34, 426; RT I, 15.03.2013, 32.

<sup>139</sup> Korteriomandiseadus. - RT I, 2000, 92, 601; RT I, 25.05.2012, 18.

<sup>140</sup> Asjaõigusseadus. - RT I, 1993, 39, 590; RT I, 23.04.2012, 2.

oluline osa. Eelduslikult kohaldatakse hoonestusõigusele kinnisasja sätteid, kuid see ei ole kinnisasja koormava piiratud asjaõigusena kunagi ise kinnisasi. Asjaolu, et hoonestusõigusele kohaldatakse kinnisasja sätteid, ei muuda piiratud asjaõigust veel tsiviilkäibes kinnisasjaks.<sup>141</sup> Hoonestusõiguse sellise määratluse otstarve on maaga püsivalt ühendatud ehitise käivet hoida lahus maatükist. Seega on hoonestusõigus piiratud asjaõigusena maatüki koormatis, mis on käibemaksuõiguse tähenduses võrdsustatud kinnisasjaga. Eelnimetatud põhimõtte kohaselt on kinnisasjaks ka korterihoonestusõigus.

Seega tuleb käibemaksuseadust ja tsiviilseadustiku üldosa seadust koosmõjus tõlgendades asuda seisukohale, et käibemaksuseaduse kohaselt on kinnisasi maatükk TsÜS § 50 lõike 1 tähenduses ja KMS § 2 lg 3 punktis 1 sätestatud muud asjad ja õigused. Kehtiva määratluse järgi ei hõlma kinnisasja mõiste muid maaga ühendatud asju.

### **2.2.2. Kinnisasja mõiste Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis**

Mõistel “kinnisasi” on siseriiklikud õiguskorrad omistanud erinevad tähendused.<sup>142</sup> Erinevalt Eestis kehtivast käibemaksuseadusest ei ole käibemaksudirektiivis eraldi kinnisasja mõistet defineeritud. Sellest tulenevalt omab olulist rolli siinkohal kohtupraktika, mis on kinnisasja mõiste tõlgendamisele seadnud pretsedendilised piirid. Käibemaksudirektiivi tähenduses tuleb kinnisasjana mõista üldiselt maad ja sellega püsivas ühenduses olevaid ehitisi.<sup>143</sup> Käibemaksudirektiivis on kinnisasja mõistel iseseisev tähendus, mistõttu tuleb sellele anda ka ühenduse õigusega kooskõlasolev definitsioon.<sup>144</sup> Seega olenemata Eesti õiguse määratlusest, tuleb mõistele “kinnisasi” anda käibemaksudirektiivile vastav materiaalne sisu, mis vastab käibemaksuõiguse põhimõtetele ja eesmärgile.

Olukorras, kus üüritakse eluruumidena välja autoelamuid, vagunelamuid, telke või kergkonstruktsiooniga puhkemaju, tuleb üüritehing käibemaksuga maksustada. Eelnimetatud asjad ei ole kinnisasjad, kuna neid on võimalik lihtsasti liigutada ühest kohast teise, seega

---

<sup>141</sup> R. Tiivel. Mõned kommentaarid Priidu Pärna raamatu „Asjaõiguseadus. Kommenteeritud väljaanne“ kohta. - *Juridica* 2004 nr 4, lk 285.

<sup>142</sup> M. Lang, P. Melz. *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, lk 1046.

<sup>143</sup> A. Andresen. *Study on the application of Value Added Tax to the property sector. Executive summary and Country overviews*. Brüssel: Euroopa Komisjon 1997, lk 3-4.

<sup>144</sup> EKo 12.09.2000, C-358/97, *Commission vs United Kingdom*, p 51.

puudub alus üüritehingu käibemaksust vabastamiseks.<sup>145</sup> Asjaomaseid asju ei ole võimalik käsitada kinnisasjana ka kehtiva tsiviilõiguse järgi ja nendele tuleb omistada vallasasja tähendus. Kuivõrd autoelamud, vagunelamud, telgid või kergkonstruktsiooniga puhkemajad on oma omadustelt mõeldud kergesti ühest kohast teise liigutamiseks, siis ei saa neid pidada käibemaksuõiguse mõttes kinnisasjaks.

Piiritletud veeala võib käibemaksuseaduse mõttes olla kinnisasi. Sadamas asuvad kaiäärased kohad, mis on ülejäänud sadamabasseinist selgelt eraldatud poide ning vaiadega ning maa peal paiknevad paadi hoiukohad, on kinnisasjad käibemaksuregulatsiooni tähenduses. Kaiäärsete veepealsete kohtade välja üürimine ei ole teatud veekoguse üürimine, vaid tegemist on sellise kasutusele andmisega, mille objektiks on veega kaetud ala, mis on selgelt piiritletud ja paigalseisev, mida ei saa liigutada. Kinnisasi on maapinna piiritletud osa koos sellele alaliselt püstitatud hoonetega, millele saab tekkida omand ning valdus.<sup>146</sup> Erinevalt avamerest võivad siseveekogud kuuluda üksikisiku omandisse ja valdusesse. Asjaolu, et see ala on täielikult või osaliselt vee all, ei takista selle määratlemist kinnisasjana, mis võib olla kasutada andmise objektiks. Nii nagu isik omandab sadamaalale jääva maa koos akvatooriumiga, võib seda ka kasutusse anda. Kord, mis kehtib aga kogu ala kui terviku suhtes, peab kehtima ka selle ala piiritletud osade suhtes. Veepealsete hoiukohtade üürileandmise esemeks ei ole teatud veehulk kui vallasasi, vaid sadamaala piiritletud osa. Veega kaetud pind on püsivalt piiritletud ega ole teisaldatav, seega on tegemist kinnisasjaga.<sup>147</sup> Veepealsete hoiukohtade puhul tuleb ka arvestada, et nende eesmärk on fikseerida veesõiduk maatükiga, mis viitab samuti kinnisasja tunnustele. Fikseerimiseks on vajalik hoiukoha enda ühendamine maatükiga, kas siis veekogu põhjaga või mandrialaga. Eelneva põhjal ei ole asja kinnisasjaks määratlemise puhul oluline selle vahetu seotus maatükiga. Kui asi asub vee peal, on kohtkindlalt kinnitatud ja täidab oma funktsiooni kohapeal seismisega, siis on tegemist kinnisasjaga käibemaksuseaduse tähenduses. Selle põhimõtte kohaselt võiks kinnisasjaks olla ka veepealne näiteks juhtudel, kui antakse kasutada sügavamas vees asuv ankrukett koos piiritletud veepealse alaga. Seega on kinnisasja mõiste määratlemisel arvestada asja või selle osa maapinnast teisaldamise võimalikkus ja selle tehnilist keerukust.

---

<sup>145</sup> EKo 3.07.1997, C-60/96, *Commission vs France*, p 6-7.

<sup>146</sup> EKo 3.03.2005, C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, p 34.

<sup>147</sup> EK 14.10.2004, C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, kohtujuristi J. Kokott ettepanek, p 30-32.

Asi saab käibemaksuõiguse mõttes kvalifitseeruda kinnisasjaks, kui seda kasutatakse püsivalt kinnisasjale iseloomulikule otstarbele vastavalt. Kinnisasjaks võib olla ka vee peal asuv veesõiduk, kui see on juba aastaid samasse kohta kinnitatud, seda ei ole liigutatud, on kinnitatud köite, kettide ja ankrutega, sellel puudub mootor ja ajam. Veel võib arvestavaks asjaoluks olla, kui asi on ühendatud üldvee- ja elektrivõrguga, sellel on aadress, telefoniühendus ja kanalisatsioon, mis on iseloomulik teistele maatükiga püsivalt ühendatud asjadele. Kinnisasjale viitab veel tunnus, et kasutusleping hõlmab ka asja juurde kuuluvat veeala ja maatükki.<sup>148</sup> Veepinnast kõrgemale jääv maapinna osa, millele vastab vee peal asuva asja juurde kuuluv maatükk, on kinnisasi. Samuti on kinnisasi ka jõepõhja veealune ja piiritletud osa, mis jääb selle vee alla, mille peal paatelamu asub. Arvestades, et paat on maatüki osade külge kinnitatud, mis muudab paatelamu praktiliselt kogu selle koha kui terviku osaks, arvestades ühtlasi lepingu sisu, mille kohaselt kasutatakse paatelamut püsivalt ainult meelelahutuskoha pidamiseks selles kohas ning asjaolu, et see on ühendatud erinevatesse kommunaalvõrkudesse, siis tuleb paatelamut ja selle kinnituskoha osadest koosnevat tervikut käibemaksudirektiivis nimetatud maksuvabastuse rakendamisel käsitada kinnisasjana.<sup>149</sup> Lepingupoolte määratud kinnisasja kasutamise eesmärki ja kasutusotstarvet, mille nad paatelamule määravad, ei oma käibemaksuõiguse kontekstis tähendust, vaid otsustavaks saab olla asja tegelik kasutusotstarve.<sup>150</sup> Eelpool esiletoodud põhimõtetest tulenevalt tuleb kinnisasja mõiste määratlemisel arvestada muuhulgas ka kinnisasja funktsionaalsusega ja otstarbega asjaomases tehingus. Töö autor leiab, et otstarbepärase kasutamise kriteerium aitab mõistet “kinnisasi” muuta piisavalt paindlikuks, võimaldades kohaneda iga üksiku olukorraga ja määratleda selle mõiste alla ka asjad, mis tsiviilkäibes ei ole kinnisasjad. Näiteks Hollandis on tavapärane, et üüritakse vee peal ja püsivalt kinnitatud veesõidukeid välja majutusteenuse osutamiseks ja eluruumidena.<sup>151</sup> Käibemaksuõiguse tähenduses puudub otsustav tähendus, kas asja kohta on kinnistusraamatus kanne tehtud või mitte. Seega on kinnisasja mõiste määratlemisel oluline arvestada asja funktsionaalset püsivat ühendust maaga.

Teisaldatav ehitis võib olla käibemaksuõiguse mõttes kinnisasi. Olukorras, kus püstitatakse moodulmajad selle alaliseks kasutada andmise eesmärgil ja peale üürimisperioodi lõppu majad demonteeritakse ja teisaldatakse teise asukohta, on tegemist on kinnisasjaga, mille

---

<sup>148</sup> EKo 15.11.2012, C-532/11, *Leichenich*, p 21.

<sup>149</sup> EKo 15.11.2012, C-532/11, *Leichenich*, p 25.

<sup>150</sup> EKo 15.11.2012, C-532/11, *Leichenich*, p 26.

<sup>151</sup> Vt näiteks arvutivõrgus: <http://www.houseboat-rental-amsterdam.com/>.

kasutada andmine on eelduslikult maksuvaba. Kinnisasi ei pea tingimata olema vahetpidamata maatükiga ühenduses. Peamine on, et kinnisasi oleks maatükiga ühenduses selliselt, et kinnisasja ei ole võimalik lihtsasti liigutada või eemaldada. Maksuvabastuse seisukohalt ei oma arvestavat tähendust, kas kinnisasja üüritakse koos selle alloleva maatükiga või mitte. Piisab sellest, et üüritehingu objekt oleks kinnisasi. Eelnimetatud põhimõtetes lähtuvalt selgub, et kinnisasja mõistet ei saa võrdsustada tsiviilõiguses kehtiva kinnisasja määratlusega.<sup>152</sup> Eelpool analüüsitud Euroopa Kohtu seisukoht on seotud Saksamaa eelotsuseküsümuse lahendamiseiga. Kuna Saksa tsiviilõigus (BGB)<sup>153</sup> on analoogne Eestis kehtivate regulatsiooni ja põhimõtetega, siis viidatud Euroopa Kohtu lahend on loogiliselt ülekantav Eesti õiguspraktikasse, millest tulenevalt ei saaks ka Eesti tsiviilõigusest tuntud kinnisasja mõiste määratlust üheselt kanda üle käibemaksuõigusesse. Eeltoodu kinnitab järjekordselt asja kasutamiststarbe kriteeriumi olulisust, mille kohaselt tuleb kinnisasjana käsitada ka kokkupanemise ja teisaldatavaid ehitisi, mis oma funktsionaalsuselt on mõeldud hoonena. Töö autori hinnangul kehtiks eelnimetatud reegel ka ehitistele, mille teisaldamiseks pole vajalik selle kokkupanemine, kuid on oma funktsionaalsuselt mõeldud püsivaks maaga ühenduses kasutamiseks. Sellel põhjusel ei saa kinnisasjana käsitada näiteks soojakuid, mis on püstitatud eesmärgiga tööliste ajutiseks majutamiseks tööobjektile või parkimisplatsile püstitatud tsirkuse telki.

Kinnisasja mõiste piiritlemisel käibemaksuõiguses on muuhulgas oluline arvestada, et see oleks selgelt määratletav geograafilise maa-alana. Kinnisasja üheks olemuslikuks tunnuseks on seotus maapinna piiritletud osaga. Püsivalt piiritletud ala, isegi kui see on veega kaetud, võib olla määratletud kinnisasjana. Näiteks kalapüügiõigused, mis omandatakse ja edasi müüakse, võimaldavad nimetatud õigust teostada ka vooluveekogu teatud selgelt määratletud osadel, millest tulenevalt tuleb ka selliste õiguste käsutamist tõlgendada tehinguna, mille esemeks on kinnisasi.<sup>154</sup> Õigused, mis ei ole seotud jões voolava ja pidevalt uueneva veehulgaga, vaid hoopis teatud geograafiliste aladega, kus neid õigusi on võimalik teostada, on seotud püsivalt piiritletud alaga, olenemata ala veega kaetusest. Järelikult tuleb näiteks jõe neid osi, mille piires kõnealused kalapüügiload kehtivad, pidada käibemaksuõiguse mõttes kinnisajaks.<sup>155</sup> Sellest tulenevalt tuleb kalapüügilubade väljastamist eeltoodud näite korral käsitada kinnisasja kasutada andmisena. Käesolevas lõigus viidatud Euroopa Kohtu

<sup>152</sup> EKO 16.01.2003, C-315/00, *Maierhofer*, p 26.

<sup>153</sup> Bürgerliches Gesetzbuch.. - 2.1.2002, I 42, 2909; 2003, 738; 20.4.2013, I 831.

<sup>154</sup> EKO 3.03.2005, C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, p 34.

<sup>155</sup> EKO 7.09.2006, C-166/05, *Heger*, p 22.

kaalutlustest ja nende põhjendustest selgub, et kinnisasja mõiste määratlemisel on oluline tuvastada, et asja maa-ala on selgelt ja geograafiliselt eristatav.

Eeltoodust tulenevalt on Euroopa Liidu käibemaksuõiguse kinnisasja mõistele omistatud tähendus, mis hõlmab selliseid asju, mis on seotud kohtkindlalt ühendatud piiritletud maapinna osaga, mille majanduslik kasutusfunktsionaalsus on mõeldud eelkõige maapinnaga statsionaarses ühenduses kasutamiseks üldtuntud kinnisasjale omase otstarbega.

### 2.2.3. Kinnisasja mõiste võrdlus Eesti ja Euroopa Liidu käibemaksuõiguses

Peamine kinnisasjadega seonduv piiritlemisprobleem on seotud asja määratlemisega ehitisena. Kui Eesti õiguse kohaselt ei kvalifitseeru asi ehitiseks, siis järelikult pole tegemist ka kinnisasjaga. TsÜS-i § 54 lõike 1 järgi on ehitis kinnisasja oluline osa. TsÜS § 55 lõike 1 kohaselt on ehitise olulised osad asjad, millest see on ehitatud või mis on sellega püsivalt ühendatud ja mida ei saa eraldada ehitist või eraldatavat asja oluliselt kahjustamata. Ehitis on nii hoone kui ka rajatis. Rajatis on maapinnaga püsivalt ühendatud, inimtegevuse tulemusena valminud ehitis, mis ei ole hoone. Selline rajatise mõiste käsitlemine on kooskõlas ka asjaõigusseadusega, mille § 17 lõike 3 kohaselt ehitise kohta sätestatu kehtib ka rajatise suhtes. Ehitusseaduse (EhS)<sup>156</sup> § 2 lg 1 teise lause kohaselt jagunevad ehitised hooneteks ja rajatisteks. Sama paragrahvi lõike 2 kohaselt on hoone väliskeskkonnast katuse ja teiste välispiiretega eraldatud siseruumiga ehitis. Rajatis on EhS § 2 lõike 3 järgi ehitis, mis ei ole hoone. Selline rajatise mõiste käsitlemine on kooskõlas ka asjaõigusseadusega, mille § 17 lõike 3 kohaselt ehitise kohta sätestatu kehtib ka rajatise suhtes.<sup>157</sup> Ehitise mõiste üldine määratlus tuleneb EhS § 2 lõike 1 järgi on ehitis aluspinnasega kohtkindlalt ühendatud ja inimtegevuse tulemusena ehitatud terviklik asi. Käibemaksudirektiivi artikkel 12 lõike 2 kohaselt käsitatakse ehitisena igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist. Kui võrrelda Eesti seaduse sõnastust teiste liikmesriikide keeleversioonidega<sup>158</sup>, siis on käibemaksudirektiivis kasutatav rajatise mõiste võrdsustatav Eesti õiguses sätestatud mõistega “ehitis”, mis hõlmab lisaks rajatisele ka hooneid.

<sup>156</sup> Ehitusseadus. – RT I, 2002, 47, 297; RT I, 25.05.2012, 22.

<sup>157</sup> RKT 23.05.2002 otsus nr 3-2-1-67-02, p 17.

<sup>158</sup> Inglise keeles kasutatakse uues käibemaksudirektiivis sõna *structure*, mis tähendab ehitist, rajatist, hoonet, konstruktsiooni. Saksa keeles kasutatakse sõna *Bauwerk*, mis tõlkes tähendab ehitist või ehitustöö tulemit. Prantsuse keelses versioonis on kasutusel sõnühend *toute construction*, mis tõlkes tähendab ühtset konstruktsiooni, rajatist, ehitist või hoonet.

Ehitusseaduses esitatud ehitise mõistes on problemaatiline eelkõige aluspinnaga kohtkindluse määratlus, mida ka ehitusseadus ei täpsusta. Otsustamaks, kas inimtegevuse tulemusena valminud asi, millel on katus, siseruum ja välispiirde, on ehitise või mitte, tuleb EhS § 2 lõike 1 kohaselt tuvastada objekti aluspinnasega ühendatuse kohtkindlus.<sup>159</sup> Sõnauhend "kohtkindel" koosneb kahest sõnast, millest esimene tähistab paika, aset, platsi, teine aga iseloomustab selle koha stabiilsust, konstantsust, muutumatust. Järgides tõlgendatava seaduseteksti üldkeelelist tähendust, võib kividele püstitatud aiamaa olla ehitise EhS § 2 lõike 1 mõttes, sest selle koht on omaniku poolt kindlaks määratud ja see püsib tänu ehitise raskusele muutumatuna seni kuni omanik seda abivahendite abil ei muuda. Ehitise määratlemisel ei piisa üksnes tuvastamisest, kas asi on rajatud inimtegevuse käigus ning kas ja kuidas on see teisaldatav. Oluline on arvestada ka selle asja peamist kasutusotstarvet, kasutamise viisi, kestust ja muid asja iseloomustavaid tunnuseid, mis kogumis võimaldavad eristada ehitist teistest asjadest.<sup>160</sup> Seega seaduses sätestatud ehitise terminit iseloomustav tingimus "kohtkindlus" tuleb tõlgendada kooskõlas asja faktilise olemuse ja selle püstitamise või rajamise eesmärgiga ja tegelikkuse kasutamiseviisiga.

Üksnes faktilisest kohtkindlusest ei piisa, et määratleda ehitise ja ühtlasi ka kinnisasja mõiste. Kui asuda vastupidisele seisukohale, siis ei kvalifitseeruks ehitisena vee peal asuvad parvsaunad ja muud sellelaadsed ehitise otstarbega asjad. Saunana kasutamise eesmärk on omane oma üldtuntuse kohaselt ehitistele ja selle kasutamiseks pole vajalik püstitatud sauna veepealne liikumine. Arvestades ehitusseaduse eesmärki, siis tuleb ka teatud juhtudel liikuvad kinnisasjaga seotud asjad lugeda ehitisteks. Seega on põhjendatud ehitise mõiste laiendamine ja selle määratlemisel täiendava kriteeriumi lisamine, mille kohaselt tuleb faktilist kohtkindlust kui ehitise peamist omadust tõlgendada koosmõjus selle kasutamise eesmärgiga, seejuures arvestades muid asjaolusid, mis oma üldtuntuse kohaselt on omased ainult või muuhulgas ehitisele.

Sarnastel põhimõtetel põhineb ka Euroopa Kohtu seisukoht, mille kohaselt ei saa ehitiseks olla asi, mis on kergesti liigutatav, kuid ehitiseks võivad olla muu hulgas ka hooned või rajatised, mis on kokkupandavad ning teisaldatavad.<sup>161</sup> Ehitise kohtkindlust tuleb hinnata objektiivselt, kui tugevasti on see maatikuga seotud või subjektiivselt, arvestades, kui pikaks ajaks on

<sup>159</sup> RKKK 19.06.2006 otsus nr 3-1-1-44-06, p 9.

<sup>160</sup> RKHK 21.02.2011 otsus nr 3-3-1-80-10, p 24.

<sup>161</sup> EKo 16.01.2003, C-315/00, *Maierhofer*.

ehitis maatükile püstitatud.<sup>162</sup> Muuhulgas võib ehitisena käsitada vee peal olevat laeva, kui seda kasutatakse maapinnaga ühendusesoleva restoranina.<sup>163</sup> Seega tuleb mõista ehitisena Euroopa Kohtu praktika mõttes inimtegevuse tulemusena kindlaksmääratud asukohta ehitatud terviklikku asja, mille asukohta ei suuda selle omanik omal jõul muuta, selle teisaldamine on võimalik üksnes abivahendeid kasutades ja kasutusotstarve on iseloomulik eelkõige üksnes ehitisele, mis tavapäraselt oma funktsioonilt on kasutatav maapinnaga kohtkindlalt ühendatult.

Ehitis võib olla ehitusseaduse tähenduses ka pooleliolev. Maksu- ja tolliamet<sup>164</sup> ja Rahandusministeerium käibemaksuseaduse kommentaarides<sup>165</sup> on ühesel seisukohal, et ehitis on vastavalt sellele mõistele üksnes terviklik asi, millest tulenevalt ei saa pooleliolev ehitis olla ehitis ehitusseaduse tähenduses. MTA on siinkohal täpsustanud, kui aga poolelioleval ehitisel on olemas katus, siseruumid ja välispiirded ning vaid siseviimistlus on tegemata, käsitatakse seda ehitisena.<sup>166</sup> KMS § 16 lg 2 punktis 3 ehitise mõiste tõlgendamisel ei saa käsitada ehitisena üksnes valminud ehitist, kuna selline käsitus satuks ehitusseaduse eesmärgiga vastuollu. EhS § 2 lõike 1 toodud definitsiooni kohaselt on ehitis terviklik asi. Ehitise mõiste hõlmab ka rajatise mõistet ning termini “terviklik” konteksti selgitab EhS § 2 lg 3 teine lause, mille kohaselt võib funktsionaalselt koos toimivatest rajatistest koosnevat ehituslikku kompleksi käsitada ehitusseaduse tähenduses ühe rajatisena.<sup>167</sup> Pooleliolevat ehitist hoone või rajatisena käsitamist toetab ka maareformiseaduse § 6 lg 3 esimene lause. Seega ehitise mõistes sisalduv kriteerium “terviklik” ei ole seotud asja valmisolekuga, vaid erinevate ehitiste omavahelise seotusega, mille alusel saab tuvastada, kas erinevaid asju tuleb käsitada ühe ehitisena ja ühtlasi ka kinnisasjana käibemaksuõiguse tähenduses.

Käibemaksuseaduse ja –direktiivi kohaselt ei saa käsitada kinnisasjana laeva. Laevale kohaldatakse teatud juhtudel kinnisasja kohta käivad sätteid.<sup>168</sup> Euroopa Kohtu praktikas on veesõiduki kinnisasjast piiritlemisjuhtumeid korduvalt lahendatud, millega on jõutud

<sup>162</sup> EK 6.06.2002, C-315/00, *Maierhofer*, kohtujuristi Jacobs ettepanek p 33.

<sup>163</sup> EKo 15.11.2012, C-532/11, *Leichenich*, p 21-25.

<sup>164</sup> Maksu- ja Tolliameti dokumendiregister. KKK - käibemaks. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=882#3>.

<sup>165</sup> Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega, lk 87.

<sup>166</sup> Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 06.05.2010 kiri nr 9-2/11816-1. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=24415>.

<sup>167</sup> TlnRK 10.02.2010 otsus nr 3-07-1603.

<sup>168</sup> Laeva lipuõiguse ja laevaregistrise seadus. - RT I, 1998, 23, 321; RT I, 23.12.2010, 40.

järeldusele, et võib olla tegemist kinnisasjaga.<sup>169</sup> Võib jääda eelarvamuslik mulje, et laeva tuleks samuti käsitada kinnisasjana. Üldjuhul on merelaevadega seotud käibed 0% määraga maksustatud<sup>170</sup> tulenevalt oma eksterritoriaalsusest<sup>171</sup>, kinnisasja puhul aga toimub tarbimine ja maksustamine kinnisasja asukohariigis. Siiski tuleb käibemaksuõiguses eeldada, et laev kinnisasi ei ole ja kinnisasjaks saab seda pidada erandlikel asjaoludel. Laeva puhul pole üldjuhul täidetud eeltoodud kohtkindluse ja funktsiooni kriteerium, et seda kinnisasjaks saab pidada.

Võrreldes eeltoodud ehitise ja ühtlasi kinnisasja mõiste käsitlust Eesti kohtute ja Euroopa Kohtu praktikas, siis selgub, et Eesti käibemaksuõiguse tähenduses kvalifitseerub kinnisasja mõiste alla ka “ehitis” ehitusseaduse tähenduses. Siiski ei saa ehitise mõistet üheselt kanda üle käibemaksuõigusesse, kuna viimase puhul ei ole oma õiguslikku tähendust, kas tegemist on inimtegevuse tulemusel püstitatud asjaga. Käibemaksuõiguses võib olla ehitiseks näiteks ka vee voolamise tulemusel uuristatud koobas või muu loodusjõudude poolt tekkinud ehitise. Seega üheks peamiseks määratlemise kriteeriumiks on kohtkindlus, mis tähendab, et ehitiseks saab käibemaksuõiguse tähenduses pidada üksnes selliseid asju, mida ei saa kergesti ja märkimisväärset tööjõudu kasutamata maadest eemaldada. Teiseks oluliseks mõiste piiritlemise aluseks on asja kasutamise eesmärk on omane ennekõike ehitisele ja selle võrdsustamine muu asjana oleks mõistlikkuse printsiibist lähtuvalt põhjendamatu, siis tuleb seda tõlgendada käibemaksuõiguse kohaselt kinnisasjana.

#### **2.2.4. Kinnisasja mõiste täpsema piiritlemise võimalused käibemaksuõiguses**

Kinnisasja mõiste on Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuõiguses seotud peamiselt tsiviilõigusliku määratlusega. Kuivõrd käibemaksudirektiivi peamine eesmärk on saavutada liikmesriikide vahel ühine maksubaas, siis oleks vajalik defineerida võimalikult täpselt Euroopa Liidu õiguse tasandil kinnisasja mõiste käibemaksuõiguse objektina.<sup>172</sup> Ühe

---

<sup>169</sup> Vt käesolevas magistrisõis eelpool, lk 39-40.

<sup>170</sup> Käibemaksumäär on null protsenti maksustatavast väärtusest rahvusvahelistes vetes sõitev merelaev, välja arvatud ettevõtlike mitteseotud hivi- või lõbusõitudeks kasutatav merelaev (KMS § 15 lg 3 punkt 3).

<sup>171</sup> Eksterritoriaalsust tuleb mõista selliselt, et puudub tarbimiskoht, mille järgi jagada maksustamisõigust.

<sup>172</sup> A. Andresen. Study on the application of Value Added Tax to the property sector. Executive summary and Country overviews. Brüssel: Euroopa Komisjon 1997, lk 3-4.

piiritlemise võimalusena on pakutud välja, et kinnisasjana ja selle osana tuleks käsitada asja, mis on ühtlasi:

- 1) maapinnase suhtes maapealne või –alune osa, millele on võimalik kehtestada valdust;
- 2) maapinnaga ühendatud maapealne või –alune hoone või rajatis, mida ei saa lihtsasti teisaldada või liigutada;
- 3) hoone või rajatise vahetult seotud osa, mille puudumise korral oleks ehitise pooleliolev. Näiteks aknad, ukSED, katus, eskalaator ja lift tuleb maksustada käibemaksuga samaselt vastava kinnisasjaga;
- 4) asi, varustus või seadeldis, mis on püsivalt rajatisele või hoonele paigaldatud ja mida ei saa eemaldada viisil, et ei kahjustataks ehitist.<sup>173</sup>

Töö autor leiab, et eeltoodu oleks sobiv lahendus, mille alusel saaks määratleda kinnisasja mõiste Euroopa Liidu käibemaksuõiguses selliselt, et nende kriteeriumite alusel saaks eristada selgelt kinnisasja käibemaksu objektina viisil, et tsiviilõiguses ei moonutaks kinnisasja käibemaksuõiguslikku tähendust. Kuivõrd liikmesriigi tuleks võrdsustada kinnisasi teatud vallasasjade ja õigustega, siis eelnimetatud kriteeriumid on piisavalt arusaadavad ja üldised, et nende põhjal on võimalik saavutada taotletav eesmärk.

Pakutud lahendus on praktiline ka seetõttu, kuna see tagaks liikmesriigi käibemaksuõiguse suurema sõltumatuse tsiviilõiguses kehtivatest definitsioonidest. Eelnevalt selgus, et nii Eesti kui ka Euroopa Kohtu praktikas on tulnud ette küsimus selle kohta, kas käibemaksu rakendamisel tuleks lähtuda tsiviilõiguses kehtestatud sätetest. Selgub, et tsiviilõiguslikku kinnisasja mõistet ei ole võimalik üheselt kanda üle käibemaksuseadusesse. Antud kriteeriumite põhjal ei ole maksuobjekti piiritlemisel tarvis ega kohane vaadata tsiviilõigusesse, et määratleda kinnisasja ja selle osade ulatus käibemaksu objektina. Ilmselt õigem on asendada KMS § 16 lg 2 punktis 2 kasutatud mõiste “kinnisasi või selle osa” terminiga “maa, selle osa või maaga püsivalt ühendatud ehitise või selle osa”. Teine võimalus on täpsustada KMS § 2 lg 3 punktis 1 defineeritud kinnisasja mõistet ja anda sellele eeltoodud kriteeriumite alusel käibemaksuõigusele kohane tähendus.

---

<sup>173</sup> European Commission. Proposal for a Council Regulation amending Implementing Regulation 282/2011/EU as regards the place of supply of services. Brüssel, 18.12.2012. COM(2012) 763, lk 13. Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/e-services/com\\_2012\\_763\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/e-services/com_2012_763_en.pdf).

## 2.3. Kinnisasja kasutada andmise tehing käibemaksu objektina

### 2.3.1. Kasutada andmise seotus kinnisasja piiritletud osaga

Käibemaksudirektiivi artikkel 135 lg 1 punkti l kohaselt on rendile- ja üürileandmise tehingud käibemaksust vabastatud. Käibemaksudirektiiv ei defineeri terminit “kinnisasja üürile ja rendile andmine”. Samuti ei viita direktiiv sellekohasele õigussättele, millest lähtuvalt peaksid liikmesriigid üüri- ja renditehinguid käibemaksu objektina selgelt piiritlema. Näiteks ehitusmaa (krundi) mõiste kohaldamisel on direktiivis selgelt viidatud siseriikliku õiguse kohaldamisele (käibemaksudirektiivi artikkel 12 lõige 3, mille kohaselt käsitatakse ehitusmaana hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele).<sup>174</sup> Kinnisasja kasutada andmise tehingute kohta asjaomane viide direktiivis puudub, seega tuleb grammatilise ja loogilise tõlgendamise tulemusel asuda seisukohale, et liikmesriikidel tuleb käibemaksust vabastatud kinnisasja kasutada andmisele anda siseriiklik tähendus, mille sisu ei saa olla vastuollu käibemaksudirektiivi eesmärgi ja mõttega.<sup>175</sup>

Käibemaksuasjades on Euroopa Kohus käsitanud kasutada andmise tehingutega seonduvat mitmes lahendis. Kinnisasja kasutada andmine on käibemaksudirektiivi artikkel 135 lg 1 punkti (l) järgi käibemaksust vabastatud, kuna tegemist on suhteliselt passiivse tegevusega, mis ei tekita märkimisväärset lisandväärtust.<sup>176</sup> Lisandväärtuse põhimõttest tulenevalt on nii Eesti kui ka Euroopa Liidu seadusandjad lähtunud kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksuga maksustamise reguleerimisel. Kui tegemist ei ole passiivse tegevusega ja see toodab arvestavat lisandväärtust, siis kuulub tehing maksustamisele kui tavapärase teenuse osutamine. On selge, et tegemist on liiga üldise ja pealiskaudse kriteeriumiga, millega oleks võimalik üheselt reguleerida tehingute käibemaksuga maksustamise reeglid. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt iseloomustavad käibemaksust vabastatud ja passiivse iseloomuga kasutada andmise tehingut järgmised kriteeriumid: tehingu tasulisus, tähtajalisus, kasutajale omanikusarnase staatuse võimaldamine ning kinnisasja kasutamiseks ainuõiguse tagamine.<sup>177</sup>

Maksuvaba kinnisasja kasutada andmise üheks kõige olulisemaks kriteeriumiks on tehingu vahetu seotus kinnisasja piiritletud osaga. Kinnisasja üürile- ja rendileandmisega pole tegu,

<sup>174</sup> EKo 4.10.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, p 44.

<sup>175</sup> EKo 3.02.2000, C-12/98, *Amengual Far*, p 13.

<sup>176</sup> EKo 4.10.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, p 44.

<sup>177</sup> EKo 9.10.2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, p 21.

kui see ei too kaasa valduse üleminekut kinnisasja kindlaksmääratud osale. Kui tehingust ei selgu kinnisasja piiritletud osa, mis üle antakse või kinnisasja osa saab vabalt liigutada ühest kohast teise, siis ei vasta asjaomane käive kinnisasja maksuvaba kasutada andmise tunnustele, kuna puudub seotus konkreetse kinnisasja osaga.<sup>178</sup> Näiteks kasutada andmise tehing, mille objektiks on müügiautomaadid, mis on paigaldatud meelelahutusasutuse ruumidesse, tuleb eelpool nimetatud põhimõttest tulenevalt maksustada käibemaksuga, sest vastupidiselt maksuvaba kasutada andmise tehingu põhimõtetele, on müügiautomaat materiaalselt oluline üksnes niivõrd, et see tekitaks võimalikult suurt müügimahtu ja puudub vahetu seos kinnisasja piiritletud osaga.<sup>179</sup>

Eeltoodud põhimõtete kohaselt ei ole maksuvaba kinnisasja kasutada andmisega tegemist juhtudel, kui kasutajale antakse üldine luba teostada õiguseid kinnisasja territooriumil, kuid sellel jäetakse määratlemata täpne kinnisasja osa. Seepärast ei ole müügiloa või sellega sarnaste õiguste andmine käsitatav maksuvaba kinnisasja kasutada andmisena. Kuigi müügiluba antakse tavapäraselt üksnes teatud piirkonnas müügitegevuse teostamise lubamiseks. Samal põhimõttel ei ole kinnisasja kasutada andmisega tegu ka juhtudel, kui ettevõtja soovib müüa oma kaupa laadal või festivalil. Selline tegevus on käsitatav loa andmisena müügitegevuse teostamiseks, kuna tehing ei ole seotud kinnisasja kindlaksmääratud osaga. Seega on tegemist tavamääras maksustatava teenusega, mitte maksuvaba kinnisasja kasutada andmisega.

Seega maksuvabastuse hulka ei kuulu sellise kinnisasja kasutada andmine, mille majanduslik funktsioon toimib eraldiseisvalt kinnisasja kindlast osast. Kui tehingu käive on seotud kinnisasja selgelt määratletud osa kasutamisega, siis viitab see passiivetegevusele, mis viitab maksuvabale kinnisasja kasutada andmisele. Oluline on igal üksikjuhul teha kindlaks, kas tehingu põhieesmärgiks ja -sisuks on kinnisasja enda kasutamine. Kui kasutada andmisega kaasnevad ka muud teenused (segatarne), siis tuleb tuvastada kas kinnisasja kasutamine on tehingu muid osasid arvestades domineerivaks elemendiks. Lihtsamalt selgitades, tuleb kindlaks teha, kas kinnisasja kasutada sooviv isik sõlmiks asjaomase lepingu ka siis, kui tehing ei sisaldaks muid elemente peale kinnisasja kasutamise. Kui see nii on, siis on tehing seotud kinnisasja kindla osaga.

---

<sup>178</sup> EKO 12.06.2003, C-275/01, *Sinclair Collins*, p 28.

<sup>179</sup> *Ibid*, p 28.

### 2.3.2. Omanikusarnane staatuse ja ainuõiguse andmine

Käibemaksust vabastatud kasutada andmise teiseks oluliseks eelduseks on tehinguga kasutajale omanikusarnase staatuse ja ainuõiguse üleandmine. Üldkorras kehtib reegel, et maksuvaba kasutada andmisega pole tegemist olukordades, kus omanik säilitab endale kinnisasja kasutamiseõiguse või õigustuse sellel teistel isikutel opereerida. Siiski sõltub tehingu maksustamine konkreetsest olukorrast ja õiguste ulatusest, mille omanik endale lepinguga jätab.<sup>180</sup>

Lähtudes praktikas enamlevinud kinnisasja kasutada andmise teingutest, siis on tavapärase, et kinnisasja omanik jätab endale õigussuhte kehtivuse ajal õiguse kasutaja valdusesse siseneda. Tegemist võib olla siiski teatud juhtudel maksuvaba käibega, kui üleandja reserveerib endale õiguse siseneda üüripinnale, et kontrollida kasutusele antud kinnisasja otstarbepärasest kasutamist või veenduda kommunaalarvestite näitades. Lisaks võib käibemaksust vabastuse tuua kaasa ka selline kasutada andmise tehing, mille järgi peab kasutaja jagama kinnisasja teise isikuga, saamata seejuures isiklikult täielikku ainuõigust asjale.<sup>181</sup> Seega on vajalik igal üksikjuhul hinnata, millises osas säilitab kasutusele andja enda õiguse kinnisasja kasutada.

Oluline on üleandjale jäänud õiguse tegelik sisu ja ulatus. Olukordades, kus kinnisasi antakse kasutusse selliselt, et üleandja säilitab õiguse seda kasutada samal otstarbel nagu kasutaja, siis on tehing kohustuslikus korras maksustav käibemaksuga. Euroopa Kohus on lahendanud vaidluse, mille aluseks oli eraõiguslikust juriidilise isiku (üleandja) ja kalaspordiühingu (kasutaja) vaheline leping, mille kohaselt sai viimane kalastusõiguse kindlaks määratud veekogudel. Lepingus oli sätestatud, et üleandja jätab endale õiguse püüda kala nendel veekogudel ja lubada iga päev ühel külalisel seal kalastada. Sellistel tingimustel kasutada andmise tehing ei ole käibemaksust vabastatud, kuna kalaspordiühingul ei olnud selle lepingu kohaselt õigust välistada teiste isikute õigust hõivata veekogu, mille omanik on üleandja, ega avalikus kasutuses olevat veekogu, mille osas on omanikul katastris registreeritud kalapüügiõigus.<sup>182</sup> Seega käibemaksuvabastus ei kehti olukordades, kus kinnisasja

---

<sup>180</sup> Notice nr 742, Land and Property. London: Her Majesty's Revenue and Customs 2012, lk 36. Arvutivõrgus: [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageLibrary\\_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE\\_CL\\_000154](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000154).

<sup>181</sup> EKo 18.11.2004, C-284/03, *Temco Europe*, p 24.

<sup>182</sup> EKo 6.12.2007, C-451/06, *Walderdorff*, p 21.

kasutusõiguse saaja ei saa kasutada kinnisasja samal ajal, kui seda kasutab kolmas isik või üleandja ise. Töö autori hinnangul on ka siinkohal oluline hinnata kinnisasja ja selle kasutada andmise tehingu funktsionaalset sisu. Kui kinnisasja saab samaaegselt ja samal otstarbel kasutada erinev isik ja nende ühist ei õigust ei ole kokku lepitud, siis on alust arvata, et kinnisasja kasutada andmine on käibemaksuga tavamääras maksustatav.

Kasutada andmise tehing võib olla käibemaksust vabastatud ka olukorras, kus kinnisasja kasutavad ja valdavad mitu kasutajat ühiselt. Kui eelnevalt sai käsitatud ühe tunnusega asjaolu, et tehinguga peab kasutaja saama ainuõiguse kinnisasja kasutada, siis ainuvalduse mõistet tuleb siiski tõlgendada laiendavalt. Ainuvaldus ei ole ainsa valdaja sünonüüm, vaid see hõlmab ka kaasvaldust ühe või mitme lepingu alusel.<sup>183</sup> Kinnisasja kasutada andmist iseloomustab omaniku õiguste (välja arvatud käsutusõiguse) üleandmine ja õigus välistada ülejäänud isikute – sealhulgas omaniku – õigus kasutada kinnisasja. Määravaks on üürnike ühine ainuõigus kasutada kinnisasja, mille alusel on võimalik välistada kolmandate isikute õigused asjaomasele asjale. Sellest tulenevalt ei ole tähtis, kas üleantud õigusi kasutab ainult üks isik või mitu isikut või kas teisel juhul toimub üleandmine ühe või mitme lepingu tagajärjel. Euroopa Kohtu poolt väljakujunenud põhimõtte kohaselt on oluline hinnata, kas igale kasutajale on määratud teatud kindel hoone osa või jagamatud, mõttelised osad.<sup>184</sup> Seega on tegemist käibemaksuõiguse mõttes maksuvaba kasutada andmise tehinguga, kui kasutajad valdavad kinnisasja mõttelisi osasid ühiselt, moodustades ühe üksuse kolmandate isikute suhtes, kes on välistatud kinnisasja samasuguselt kasutama. Sellest järeldub, et kinnisasja kasutamiseks ainuõiguse saajad peavad olema lepingus määratletud. Kui kinnisasja omanikule jääb õigus omal vabal valikul asjaomasel asjal kasutajate ringi määrata, siis on selline kinnisasja kasutada andmine käibemaksuga maksustatav teenuse osutamine.

Ainuõigus ei pea laienema lepingu objektiks oleva kinnisasja teenivale mõttelisele osale. Praktikaks on tavapärane, et kinnisasja kasutaja saab õiguse kasutada lisaks põhiasjale ka teisi kinnisasja mõttelisi osi, näiteks liftid, eskalaatorid, toalettruumid. Nendele üldjuhul kasutaja ainuõigust ei saa, kuna need teenindavad ka teisi kinnisasja osi. Kuivõrd need on vajalikud kinnisasja kasutamiseks, siis on maksuvaba kasutada andmise tehingu osas maksuotsuse tegemisel määravaks põhikinnisasjale kaasnevad õigused. Ei oma sisulist tähendust, kas kasutajal tekib ainuõigus ka kinnisasja teenivate teiste mõtteliste osade suhtes.

---

<sup>183</sup> EK 27.01.2000, C-358/97, *komisjon vs Iirimaa*, kohtujuristi Alber ettepanek, p 65.

<sup>184</sup> EK 4.05.2004, C-284/03, *Temco Europe*, kohtujuristi Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ettepanek, p 23.

Niisiis lähtuvalt Euroopa Kohtu kaalutlustest tuleb üldkorras vabastada kasutada andmise tehingud, mis annavad õiguse kinnisasja vallata ja välistada kõigi teiste isikute samasugune õigus. Kinnisasja kasutada andmine võib olla maksuvaba ka juhtudel, kui ainuõigust on võimalik teostada kasutajatel ühiselt või see on olemas kummalgi neist. Kolmas isik või kasutusele andja võib teatud ulatuses kinnisasja kasutamiseõigust teostada, kui see ei sega kasutajat kinnisasja otstarbepäraselt kasutamisel.

### **2.3.3. Kinnisasja kasutada andmise kestus**

Maksuvaba kinnisasja kasutada andmise tehingu ajaline kestus peab olema lepingu põhjal määratletav. Magistritöös on eelnevalt analüüsitud erinevate tehingute käibemaksust vabastamise kaalutlusi, põhjuseid ja põhimõtteid. Kasutada andmise tehingu maksuvabastuse üks olulisemaid põhjuseid on tegevuse passiivsus, mis ei produtseeri märkimisväärset lisandväärtust. Passiivsuse hindamisel on üheks olulisemaks mõõtühikuks kinnisasja kasutada andmise ajaline kestus.

Maksuvaba kinnisasja kasutada andmise tehingu kestus on seotud konkreetse asja kasutamise ajaga, millest sõltub omakorda tasu suurus. Põhiliseks aluseks tehingu tähtsajalisuse hindamisel on kinnisasjast vahetult saadav kasutatav hüve. Olukorras, kus ajaline kriteerium on määratletav eelkõige seonduvalt asja kasutamiselt saadava hüve tuletisega (näiteks kinnisasjal osutatava teenusega), ei saa sellist tehingut käsitada maksuvabana. Teekasutustasu on maksustatav kui tavapärase teenuse osutamine. Üldjuhul selliste tehingute puhul tee kasutamise ajaline kestus ei ole määratletav ja kokkulepitud, vaid põhiline kasutaja huvi on läbida teelõik punktist a punkti b. Tegemist ei saa olla maksuvaba kasutada andmise tehinguga eelkõige põhjusel, et kinnisasja kasutamise eest tasu suuruse määramisel ei olnud otsustavaks tee kasutamise aeg, vaid kasutamise eesmärk läbida teelõik kiirelt ja ohutult.<sup>185</sup> Seega saab maksuvaba kinnisasja kasutada andmine toimuda üksnes juhul, kui kasutaja poolt makstav tasu on sõltuvuses kinnisasja kasutamise ajalisest määratlusest. Tee kasutamise puhul võib kasutaja maksustavat teelõiku kasutada endale sobiliku ajaperioodi vältel. Praktikas sõltub sellise tasu suurus läbitavast teepikkusest, mitte ajast. Samal põhimõtte kohaselt ei ole maksuvaba käibega üldkorras tegemist ka silla ja muude analoogsete kinnisasjade kasutada andmised.

---

<sup>185</sup> EKo 12.09.2000, C-358/97, komisjon vs Iirimaa, p 57.

Lühiajaline kasutada andmise tehing ei ole käibemaksust vabastatud. Taaskord tuleb pöörduda regulatsiooni eesmärgi poole, mille kohaselt on maksuvabastuse sisuline mõte selles, et kinnisasja ajakulgu arvestades ei tooda taoline tegevus erilist lisandväärtust, mistõttu ei saa tehingut ka maksustada käibemaksuga. Lühiajaline kasutada andmise tehing on käsitatav näiteks majutusteenuse pakkumisena, mis on uue direktiivi artikkel 135 lg 2 punkti 1 järgi maksustatav käive. Majutusteenus on käsitatav oma funktsioonist tulenevalt tegevusena, mille eesmärk on pakkuda isikutele võimalust viibida ajutiselt majutuskohas. Maksuvabastuse hindamisel tuleb vaadelda, kas ettevõtluse peamine sisu seisneb hotellimajutusele sarnaneva funktsiooni täitmisega või on tegemist rohkem üüripinna kasutada andmisega, mis on ajaliselt pikema kestusega. Seega on vajalik hinnata konkreetsel juhul maksuvabastuse kvalifitseerimisel, milline on poolte kavatsused lepingu sõlmimisel. Näiteks võib 6-kuulise kriteeriumi kohaldamine olla õigustatud, mille alusel saaks kategoriseerida kasutada andmise tehingut lühi- või pikaajaliseks. Ajalise määratluse täpne sätestamine tagab ühenduse õiguse lihtsa, eesmärgipärase, õige ja vahetu kohaldamise, andes maksukohustuslasele võimaluse selgete kriteeriumitega mõista, kas kasutusele andmise tehing peaks konkreetses olukorras kuuluma maksuvabastuse hulka või mitte.<sup>186</sup>

Kasutamine ei pea olema järjepidev. Ühe ja sama kinnisasja või selle osa kasutada andmine on maksuvaba ka juhtudel, kui pooled lepivad kokku täpsed ajad, mil toimub kinnisasja kasutamine. Seejuures ei ole oluline, et kasutamise perioodide vahepealsel ajal kasutab asja kolmas isik. Maksuvabastuse seisukohalt on määravaks, et erinevate kasutajate ajad ei kattuks, see tähendab, et samaaegselt kasutab kinnisasja üks isik või mitu isikut ühiselt. Selle põhimõtte alusel tuleb kasutada andmise tehing käibemaksust vabastada näiteks olukorras, kui pooled lepivad kokku kinnisasja kasutamise igal neljapäeval ja reedel teatud kellaaegade vahemikul. On ilmne, et isik, kes andis kinnisasja selleks ajaks kasutada, üürib neid välja muudel aegadel ja ka teistele isikutele. Asjaolu, et ruume kasutatakse ühe isiku poolt perioodiliselt, mitte järjepidevalt, ei muuda kinnisasja kasutamist aktiivseks lisandväärtuse põhimõtte kontekstis. Peamine on, et kasutamise aeg on kokkulepitud ja see ei kattuks teiste isikute õigusega samal ajal kinnisasja kasutada.

Arvestatav saab olla üksnes konkreetse õigussuhte kavatsatud kestus lepingu sõlmimise ajal. Formaalne lepingus sätestatud kehtivuse aeg ei ole alati määrav kestuse hindamisel. Termin

---

<sup>186</sup> EKo 12.02.1988, C-346/95, *Blasi*, p 25.

„kokkulepitud tähtaeg” ei ole „määratud tähtaja” sünonüüm, nii et kinnisasja kasutusõiguse üleandmine määramata ajaks ei tähenda üksnes selle asjaolu tõttu maksuvaba kinnisasja kasutada andmist.<sup>187</sup> Aeg võib olla oluline, kui see on nii lühike, et *Blasi* reegli<sup>188</sup> kohaselt tuleks seda nimetada majutamiseks, kuid see ei oma tähtsust, kui see kestab edasi pärast minimaalse aja möödumist. Maksuotsuse tegemisel sellistes olukordades ei oma arvestavat tähendust asjaolu, et kinnisasja kasutamist reguleeriva õigussuhte kestus seatakse sõltuvusse ühe poole või mõlema poole tahtest, sealhulgas nende tahtest sõltumatust välisest tegurist, sest igal juhul antakse lepinguline nõusolek kavatsusega anda kinnisasi üle teatud ajavahemikuks, isegi kui selle kestus on määramata.<sup>189</sup>

Seega on kinnisasja kasutamise passiivsuse tunnuseks, et kasutamine toimub teatud aja perioodi vältel ja kasutamisaeg on seostatav kinnisasja endaga. Kasutamine võib olla kestev ka juhtudel, kui lepitakse kokku ajad, mil toimub teatud perioodi vältel kinnisasja kasutamine. Kestev kasutamine ei ole sünonüüm järjepidevale kasutamisele. Kui tehing ei ole seotud kinnisasja kasutamise tähtajalisusega, siis võib arvata, et tegemist pole kinnisasja kasutada andmise passiivse vormiga ja tehingu põhielemendiks on mõni muu teenus, mis eelduslikult käibemaksuga maksustatav.

#### **2.3.4. Kinnisasja kasutada andmise tehingu tasulisus**

Maksuvaba kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksust vabastuse põhjuseks on tegevuse passiivne iseloom, kuna tulemuseks pole märkimisväärse lisandväärtuse tekkimine. See põhimõte kehtib üksnes tingimusel, kui maksuobjektiks oleva tehingu peamiseks esemeks on kinnisasi ise ja selle kasutamisest sõltub tasu suurus. Kui lepinguga antakse kasutada veel ka muu hüve, siis tuleb maksuplaneerimisel arvestada, et teatud juhtudel tuleb tehingule lisada käibemaks. Kuivõrd tasu on majandus- ja kutsetegevuses iga õigussuhte oluline osa, siis tuleb muuhulgas sellest lähtuvalt ka hinnata, kas kinnisasja kasutada andmise tehing on maksuvaba või mitte.

Maksuvaba kasutada andmise tehingu tasu kujuneb lähtuvalt kinnisasja omadustest. Hinda tuleb väljendada natuuras või seaduslikus vääringus, mõlemal puhul viitavad põhinäitajad tavaliselt üleantud kinnistu suurusele, selle asukohale, seisukorrale, kasutusotstarbe ja -

---

<sup>187</sup> EK 22.02.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, kohtujuristi Jacobs ettepanek, p 84.

<sup>188</sup> EKO 12.02.1988, C-346/95, *Blasi*.

<sup>189</sup> EK 4.05.2004, C-284/03, *Temco Europe*, kohtujuristi Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ettepanek, p 29.

kestusele. Võib olla veel teisi näitajaid ja teisi tegureid, kuid seda tingimusel, et need ei ole vastuolus õiguskorra, heade tavade või kommetega.<sup>190</sup> Teenuse osutamine ettevõtluse käigus on nii käibemaksuseaduse kui ka uue käibemaksudirektiivi alusel üldkorras maksustatav käive. Tihtipeale koosneb tarbijale osutatav teenus mitmest erinevast maksuobjektist, kus samaaegselt tekib nii maksustatav kui ka maksuvaba käive.<sup>191</sup> Kinnisasja kasutada andmine on maksuvaba, kui tehingu hinna määrab kinnisasja kasutamine ise. Kui makstav tasu kujuneb peasjalikult teistel alustel kui kinnisasja kasutamisest, siis on eelduslikult tegemist maksustava käibega, mis on kvalifitseeritav üldkorras teenuse osutamisenä, seega maksustava käibena. Tee kasutada andmise näitel tekib samuti segatarne olukord, kus konkureerivad kinnisasja kasutamine ja ohutu ning kiire asjaomase distantssi läbimine.<sup>192</sup> Niisiis ei ole maksuvaba kinnisasja kasutada andmisega tegemist juhtudel, kui tasu on peasjalikult sõltuvuses muust tegurist kui kinnisasja kasutamise omadusest või ajast.

Lepingu tasu peab olema seotud ajaperioodiga, kui kaua kinnisasja kasutatakse. Tasu, mis on otseses seoses vara kasutamise kestusega, näitab kinnisasja kasutada andmise passiivset iseloomu. Maksuvabana tuleb kvalifitseerida selline kasutada andmine, kui teisi aspekte arvesse võttes tasu ei välistaks selle kvalifitseerimise „kinnisvara kasutada andmisena” direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punkti (b) tähenduses, eriti kui need aspektid on selle tasu osa, mis on sõltuvuses ajalisest kestusest või on kinnisasja kättesaadavaks tegemise teenuse eest võetava tasu suhtes vaid teisejärgulised.<sup>193</sup>

Niisiis tuleb maksuplaneerimisel kinnisasja kasutada andmise tasu kokkulepet tõlgendada koosmõjus selle seotusega kinnisasja omadustega ja selle kasutamise ajaga, mis on peamiseks kriteeriumiks kasutamise hinna kujunemisel. Kui lepingu hinna aluseks on muu tehingu osa kui kinnisasja kasutamine või see on teiste tehingu osade kõrval tähtsusetu, siis on eelduslikult tegemist teenuse käibega, mis on üldkorras maksustatav.

---

<sup>190</sup> EK 4.05.2004, C-284/03, *Temco Europe*, kohtujuristi Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ettepanek, p 33.

<sup>191</sup> Eestis kasutatakse mitmest osast koosneva tehingu kohta terminit “segatarne”. Vt ka L.Lehis. Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup. *Maksumaksjad* 2005, nr 8. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=123>.

<sup>192</sup> EKO 12.09.2000, C-358/97, *komisjon vs Iirimaa*, p 69.

<sup>193</sup> EKO 18.11.2004, C-284/03, *Temco Europe*, p 23.

## 2.4. Maksuvaba kinnisasja kasutada andmise piiritlemine teistest teenustest

### 2.4.1. Kinnisasja kasutamise õiguse edasikäsutamine

Kinnisasja kasutamise õiguse saanud isik saab vajadusel ja teatud tingimustel oma õigust edasi käsutada. Praktikaks on sellisteks tehinguteks näiteks allkasutusse andmine, lepingu üleandmine ja frantsiisilepinguga kinnisasja kasutamiseõiguse edasiandmine. VÕS § 288 lg 1 sätestab, et üürnik võib üürileandja nõusolekul anda asja kasutamise osaliselt või täielikult edasi kolmandale isikule (allkasutus), eelkõige anda asja allüürile. Sama paragrahvi lõige viis kohaselt vastutab üürileandja allkasutaja tegevuse eest nagu enda tegevuse eest. VÕS § 290 lg 1 järgi võib üürnik üürilepingust tulenevad õigused ja kohustused üürileandja kirjalikku taasesitamist võimaldavas vormis esitatud nõusolekul kolmandale isikule üle anda. VÕS § 375 sätestab, et frantsiisilepinguga kohustub üks isik (frantsiisandja) andma teisele isikule (frantsiisivõtja) õiguse kasutada frantsiisivõtja majandus- või kutsetegevuses frantsiisandjale kuuluvat õiguste ja teabe kogumit. Frantsiisitehingute puhul on tavapärane, kui frantsiisandja annab frantsiisivõtjale õiguse enda kaubamärgi alt teostada majandus- ja kutsetegevust, andes ühtlasi üle ka kinnisasja, millel ta ise varasemalt tegutses. Eelnimetatud tehingud on enamlevinuteks, millega antakse üle omanikult saadud kinnisasja kasutamise õigus, kuid mille käive on erinevalt üldreeglist käibemaksuga maksustatav.

Oluline on määratleda teenuse osutaja. Käibemaksudirektiivi artikkel 2 lg 1 punkti (c) kohaselt maksustatakse käibemaksuga liikmesriigi territooriumil tegutseva maksukohustuslase poolt tasu eest teenuste osutamine. Tegemist on üldreegliga, millest kõrvalekaldumine saab toimuda üksnes seaduses sätestatud juhtudel. Maksuvaba kinnisasja kasutada andmisega pole tegemist juhtudel, kui kolmas isik võtab kinnisasja kasutusõiguse saanud isikult lepingust tulenevad õigused ja kohustused üle. Tehing on üldreegli järgi käibemaksuga maksustatav, kuna teenuse osutajaks on eelkirjeldatud juhtudel kolmas isik, kes nõustub võtma üle eelmise üürniku üürilepingu.<sup>194</sup> Kuigi algselt anti omaniku poolt kinnisasi maksuvabalt kasutusele, siis ei tähenda, et kasutusõiguse edasiandmine on samaväärne maksuobjekt käibemaksuõiguses.<sup>195</sup> Kui üürnikul oleks võimalus enda lepingu üleandmist käibemaksust vabastada, siis oleks tegemist põhjendamatu kõrvalekaldega neutraalsuse

---

<sup>194</sup> Lepingupool võib teise lepingupoole nõusolekul anda oma lepingust tulenevad õigused ja kohustused üle kolmandale isikule temaga sõlmitud lepingu alusel, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti (Lepingu ülevõtmine - VÕS § 179 lg 1).

<sup>195</sup> EKo 9.10.2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, p 20.

põhimõttest. Kõiki maksuvabastusi käibemaksuõiguses tuleb tõlgendada kitsalt ja jätta neile kohaldamisala, mis on kooskõlas nende majanduslike eesmärkidega.

Maksuvaba kinnisasja kasutada andmine saab toimuda kinnisasja kasutamiseõiguse edasikäsitamisel. Kinnisasja kasutada andmise tehing on käibemaksust vabastatud üksnes juhtudel, kui selle raames toimub ühtlasi asja üleandmine selle valdaja poolt. Maksuvaba kinnisasja kasutada andmine hõlmab ka neid tehinguid, milles kasutaja loobub tasu eest lepingust ja ühtlasi tagastab kinnisasja endisele valdajale. Kui liikmesriik sätestab maksuvabastuse kinnisasja üürileandmisele, siis käibemaksudirektiiv ei luba siseriiklikus õiguses maksustada samast lepingust loobumise tehingut.<sup>196</sup> Eelnevalt tulenev printsiip kehtib laiemalt ka teiste tasu eest loobumistehingutele kinnisasja valdaja ja teise poole vahel, kui kasutusele andja tasub kasutajale selle eest, et viimane annaks kinnisasja kasutajale tagasi. Sellisel juhul kasutusõiguse saanud isik tagastab endisele valdajale kinnisasja, mille eest viimane maksab tasu. Seega on tegemist tavapärase kinnisasja kasutusõiguse käsutamisega selliselt, nagu see toimus algse lepinguga kasutajale. Samal põhimõttel tuleb käibemaksust vabastada ka kinnisasja allkasutusele andmine.

Seega on kinnisasja kasutamiseõiguse saanud isiku poolt oma üürilepingust tulenevate õiguste ja kohustuste kogumi üleandmine maksustatav kui tavamääruga maksustatud teenuse osutamine. Peamiseks põhjuseks on see, et teenuse osutajaks ei ole mitte kinnisasja kasutaja, vaid ülevõtja, kellele kasutaja maksab tasu õiguste ja kohustuste ülevõtmise eest. Sellest tuleneb, et kinnisasja kasutada andmisega sarnasus sellisel lepingu ülevõtmisel puudub täielikult. Tasu maksmine peab toimuma kinnisasja kasutusõiguse saamise, mitte selle andmise eest. Seega on kinnisasja kasutuslepingu ülevõtmine, mille raames tasu maksjaks on kasutada andja, käibemaksuga maksustatav kui tavamääruga maksustatava teenuse osutamine.

#### **2.4.2. Majutusteenus**

Käibemaksuseaduse § 16 lg 2 punkti 2 teises lause ja käibemaksudirektiivi artiklis 135 lg 2 punkti (a) kohaselt ei kehti maksuvabastus majutusteenuse käibe. Direktiiv täpsustab, et käibemaksuga on kohustuslikus korras maksustatav liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sealhulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades. Seega tuleb pöörduda siseriiklike

---

<sup>196</sup> EKo 15.12.1993, C-63/92, *Lubbock Fine*, p 8; 15.

õigusnormide poole, et määratleda majutusteenuse mõiste ja ühtlasi piiritleda maksuvabast kinnisasja kasutada andmisest.

Kinnisasja kasutada andmine toreduslikul eesmärgil on maksustatav käive. Võlaõigusseaduse § 272 lg 4 punkti 1 kohaselt ei kohaldata elu- ja äriruumide kohta sätestatud majutustevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürilepingutele tähtajaga mitte üle kolme kuu, samuti muude ruumide ajutiseks kasutamiseks sõlmitud üürilepingutele. Turismiseaduse<sup>197</sup> § 17 lg 2 järgi on majutusteenus ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük. Sama seaduse § 18 lg 1 teise lause järgi on majutusteenuse iseloomulikeks majutusteenuse vahenditeks hotell, motell, külalistemaja, hostel, puhkeküla ja -laager, puhkemaja, külaliskorter, kodumajutus. Majutusteenus pole turismiseaduse § 17 lõikes 3 sätestatud loetelu kohaselt ettevõtja vara arvelt oma töötajate majutamine, eluruumi üürimine, üürimine kauemaks kui kolm kalendrikuud, õppeasutuses oma õpilaste ja töötajate ööbimine, reisijateveoteenuseks olevas transpordivahendis majutamine või ööbimine erakordsetes tingimustes elamuse saamise eesmärgil. Eelpool viidatud normidest tulenevalt sisaldab majutusteenuse eelkõige puhkuse ja lühiajalisuse aspekte, millest tulenevalt pole tegemist tavapärase kinnisasja kasutamisega, vaid rohkem toreduslikul eesmärgil tarbijale osutatava teenusega. Kuivõrd majutusteenuse alla ei kuulu näiteks ettevõtte töötajate majutamine, siis kinnitab ka see, et majutusteenusega peab kaasnema toreduslik ja mugavustega seotud aspekt, mille raames on vajalik pelga kinnisasja kasutada andmise kõrval suur osatähtsus ka lisateenustel (nendeks võib olla toitlustamine, toa koristamine, pesu pesemine). Siiski ei ole võimalik maksukohustuse tekkimist siduda isiku staatusega, kes majutusteenust vahetult kasutab. Esmalt on nimetatud alusel maksu rakendamine tehniliselt keerukas, kuna majutustevõtjal oleks praktiliselt võimatu hakata eristama, kes külalistest tellib teenust puhkuse või kes töötamise eesmärgil. Teisalt puudub sotsiaalne või avaliku huvi aspekt, mille alusel oleks turismiseaduse § 17 lg 3 punktis 1 sätestatud erandist tulenevalt majutusteenuse osutamine välistatud. Kui käibemaksudirektiivi artikkel 135 lg 2 punkti 1 sõnastusest lähtuda, siis õpilaskodude väljaüürimine ei kuulu maksustatava erandi koosseisu, kuna selline tegevus sarnaneb enam eluruumi üürimisele kui hotellile omase majandustegevuse teostamisele. Seega tuleb nõustuda Euroopa Kohtu käsitlusega, et majutusteenus on käsitatav oma funktsioonist tulenevalt tegevusena, mille eesmärk on pakkuda isikutele võimalust viibida ajutiselt majutuskohas. Maksuvabastuse hindamisel tuleb vaadelda, kas ettevõtluse peamine sisu seisneb hotellimajutusele sarnaneva funktsiooni

---

<sup>197</sup> Turismiseadus. - RT I, 2000, 95, 607; RT I, 26.03.2011, 9.

täitmisega või tegemist on rohkem üüripinna kasutada andmisega, mis on oma iseloomult ajaliselt pikema kestusega.<sup>198</sup>

Majutusteenuse osutamine kindlale isikule on ajutist laadi tegevus. Võlaõigusseaduse § 272 lg 4 punkti 1 kohaselt kehtivad elu- ja äriruumide kohta sätestatud normid ka majutusteenuse osutamisele, mis kestab ühe isiku suhtes enam kui kolm kalendrikuud. Võlaõigusseaduses § 911 kuni § 916 on majutusteenuse kasutaja nimetatud terminiga “külastaja”, mis viitab samuti kinnisasja kasutamise lühiajalisusele. Seega võlaõiguse tähenduses ei ole tegemist pikemaajaliselt kasutamise andmise puhul majutusteenusega, vaid kinnisasja kasutada andmisega, mis on käibemaksuseaduse ja –direktiivi kohaselt maksuvaba tehing. Eelpool magistritöö esimeses peatükis selgus, et kinnisasjaga seotud maksuvabastuste üheks peamiseks põhjuseks on lisandväärtuse põhimõte – kinnisasja kasutada andmine annab suhteliselt väikse panuse lisandväärtuse tekkimisele.<sup>199</sup> Majutusteenusega kaasneva kinnisasja kasutamise lühiajalisusest ja eksklusiivsusest tulenevalt on selline teenus võrreldes näiteks eluruumi üürimisega oluliselt hinnalisem, mistõttu on ühtlasi ka tegemist majanduslikus mõttes märkimisväärselt aktiivsema tegevusaktiga, mis sarnaneb käibe tekkimise mõttes rohkem teenuse osutamisele kui kinnisasja kasutada andmisele. Euroopa Kohtu hinnangul võib üheks objektiivseks eristamise kriteeriumiks olla majutusteenuse kasutamise aeg. Näiteks kui isik viibib pidevalt majutusasutuses enam kui 6 kalendrikuud, siis edaspidine kinnisasja kasutamine ei peaks olema käsitatav maksustatava majutusteenusena.<sup>200</sup> Portugali käibemaksuseaduse kohaselt on eelduslikult majutusteenuse osutamine käibemaksuga maksustatud, kuid sellest reeglist on tehtud erand puhkemajadele, mille isik üürib endale pikema perioodi vältel terveks hooajaks (näiteks suvepuhkuseks). Sellisel juhul on kinnisasja kasutada andmine käibemaksust vabastatud.<sup>201</sup> Kui võlaõigusseaduse § 272 lg 4 punkti 1 ja turismiseaduse § 17 lg 3 punkti 2 tõlgendada koosmõjus käibemaksuseaduse § 16 lg 2 punkti 2 teise lausega, siis võiks sama ajalise kriteeriumi alusel toimuda ka Eestis maksuvaba ja maksustatava majutusteenuse osutamise piiritlemine. Sellisel alusel eristamine välistab põhjendamatu maksukohustuse näiteks eluruumina kasutatava hotelliruumi üürimisele. Analoogset põhimõtet on rakendatud ka Ühendkuningriikide käibemaksuseaduses, kus pikemaajaliselt majutusasutusest resideerivatel isikutel tekib majutusteenuse soodumäärale

---

<sup>198</sup> EKO 12.02.1988, C-346/95, *Blasi*, p 26.

<sup>199</sup> Vt käesolevas magistritöös eelpool, lk 18.

<sup>200</sup> EKO 12.02.1988, C-346/95, *Blasi*, p 25.

<sup>201</sup> A. Andresen. Study on the application of Value Added Tax to the property sector, lk 125.

õigus alates 29. majutustevõttes viibimise päevast arvates.<sup>202</sup> Kuivõrd Eestis ei sõltu majutusteenuse soodusmäär majutusteenuse kasutamise kestusest, siis võiks analoogne regulatsioon ülekantuna Eesti õigusesesse vabastada käibemaksust edasiulatuvalt kinnisasja kasutada andmise, kui isik kasutab majutusteenust enam kui teatud perioodi vältel.

Maksustatava majutusteenuse osutamine peab vastama ettevõtluse tunnustele.<sup>203</sup> Sellest põhimõttest tulenevalt ei ole majutusteenusega tegemist näiteks õpilaskodude väljäuürimisega juhtudel, kui majutusteenuse osutamine toimub omahinnas või sellest madalama hinnaga.<sup>204</sup> Kui õpilastele ja õpetajatele osutatava majutusteenuse hinnale on lisatud kasumimarginaal, siis on tegemist maksustatava tehinguga. Õpilaskodude väljäuürimise maksuvabastus võiks töö autori hinnangul olla põhjendatud ka sotsiaalsel kaalutlustel, kuid Eesti käibemaksuseaduses puudub vastavasisuline säte, millest tulenevalt ei ole võimalik ka maksuvabastust rakendada. Seega on käibe majutusteenuseks kvalifitseerimiseks vajalik, et tegevus oleks seotud vahetult ettevõtluse ja majandustegevusega, kui seadusest ei tulene sellele reeglile sõnaselget erandit.

Majutusteenusega peab kaasnema isiku majutamine. Majutamine eeldab eelkõige magamiskoha võimaldamist, pakkudes tavapäraselt ühtlasi ka toa koristamist, pesu pesemist ja muid kõrvalteenuseid, mida eluruumi üürimisel tuleb kasutajal üldiselt ise organiseerida. Võlaõigusseaduse § 272 lg 4 punktist 1 võib jääda mulje, et majutusteenusena tuleb käsitada mistahes majutustevõtte ruumide väljäuürimist. Selline käsitlus ei ole käibemaksudirektiivi eesmärgiga kooskõlas, kuna majutusteenuse mõistet käibemaksuõiguses ei saa laiendada niivõrd, et see hõlmab ka majutustevõtte poolt pakutavate elu- või äriruumide üürimist. Ka teiste Euroopa Liidu liikmesriikide seadusandlus kinnitab, et maksustatav majutusteenus on seotud üksnes hotellilaadsete ettevõtetele omase tegevusega, pakkudes isikule majutust eelkõige lühiajaliseks perioodiks, selliselt on see reguleeritud näiteks Rootsi, Saksamaa, Prantsusmaa, Austria, Soome, Portugali käibemaksuseadustes.<sup>205</sup> Seega ei kohaldu majutusteenusele omane käibemaksusmäär nendele majutustevõtte ruumide kasutusele andmisele, mille otstarve on muu kui inimese ennekõike lühiajaline majutamine. Selle põhimõtte kohaselt tuleb käibemaksust vabastada majutustevõtete tegevusele iseloomulik konverentsi-, koosoleku- või peoruumide üürimine.

---

<sup>202</sup> R. van Brederode. *Immovable Property Under Vat*, lk 214.

<sup>203</sup> Vt käesoleva magistritöö lk 27-32.

<sup>204</sup> A. Hardman, H. Elliott. *VAT for Academies*. London: Sayer Vincent, lk 34.

<sup>205</sup> A. Andresen. *Study on the application of Value Added Tax to the property sector*, lk 28; 57; 67; 74; 125; 152.

Majutusteenuse osutamisel tekib kaks piiritlemisjuhtu: esiteks maksuvaba käibe eristamine 9 protsendiga maksustavast käibest ja teiseks 9 protsendiga maksustatava käibe eristamine 20 protsendiga maksustavast tavalisest teenuse osutamisest. Käibemaksumäär on 9 protsenti, kui teenuse sisu on majutus või majutus koos hommikusöögiga (KMS § 15 lg 2 p 4). Eeltoodust tulenevalt on tegemist majutusteenusega ja ei ole kinnisasja kasutada andmisega, kui majutamine on lühiajaline, teenus vastab majutusettevõttele iseloomulikule teenuse osutamisele ja teenus sisaldab teenindusliku iseloomuga kõrvalteenuseid, mis ei ole omased eluruumi üürimisele. Tegemist on 20 protsendimääruga maksustatava tehinguga ja ei ole 9 protsendimääruga maksustatava majutusteenuse osutamisega, kui majutusteenuse pakkuja tegevus kvalifitseerub turismiseaduse § 17 lg 3 punktides 1 kuni 5 sätestatud tegevusena või kui majutusteenuse osutaja annab kasutada ruume muul eesmärgil kui majutamine ja kasutab KMS § 16 lõike 3 alapunktidest tulenevat valikuõigust tehingu tavamääruga maksustamiseks.

### **2.4.3. Sotsiaalteenus**

Paljud erinevat sotsiaalset laadi teenused on seotud otseselt kinnisasja kasutamisega. Nende kohta on sätestatud käibemaksuseaduse § 16 lg 1 punktis 4 ka eraldi norm, mille kohaselt on käibemaksust vabastatud sotsiaalhoolekande seaduse<sup>206</sup> § 10 punktides 1, 1<sup>1</sup>, 1<sup>2</sup>, 1<sup>3</sup>, 1<sup>4</sup>, 1<sup>5</sup>, 1<sup>6</sup>, 3, 4, 5, 5<sup>1</sup> ja 6 nimetatud sotsiaalteenus. Selles loetelus on kinnisasja kasutamisega seotud tihedalt näiteks toetatud elamise teenus<sup>207</sup>, ööpäevaringne erihooldusteenus<sup>208</sup>, eluasemeteenus<sup>209</sup> ja hooldamine hoolekandeesutustes<sup>210</sup>. Viimasest loetelust on käibemaksuõiguse kontekstis piiritlemisaspektideks hoolekandeesutustes inimeste

---

<sup>206</sup> Sotsiaalhoolekande seadus. - RT I, 1995, 21, 323; RT I, 18.04.2013, 6.

<sup>207</sup> Vastavalt sotsiaalhoolekande seaduse § 11<sup>42</sup> lõikele 1 on toetatud elamise teenus isiku sotsiaalse toimetuleku ja integratsiooni toetamine temale eluruumi kasutusse andmise võimaluse loomise kaudu koos juhendamisega majapidamise ja igapäevaelu korraldamises eesmärgiga tagada isiku võimalikult iseseisev toimetulek iseseisvalt elades.

<sup>208</sup> Vastavalt sotsiaalhoolekande seaduse § 11<sup>49</sup> lõikele 1 on ööpäevaringne erihooldusteenus isiku ööpäevaringne hooldamine ja arendamine koos majutuse ja toitlustamisega eesmärgiga tagada teenust saava isiku iseseisva toimetuleku säilimine ja suuremine ning turvaline elukeskkond teenuse osutaja territooriumil.

<sup>209</sup> Vastavalt sotsiaalhoolekande seaduse § 14 lõikele 1 antakse eluasemeteenuste raames abivajavale isikule sotsiaalkorter üürimiseks.

<sup>210</sup> Vastavalt sotsiaalhoolekande seaduse § 16 lõikele 1 on hoolekandeesutus päevaselt või ööpäevaselt tegutsev asutus, kus viibivatele isikutele tagatakse nende eale ja seisundile vastav hooldamine, sealhulgas ravimine, põetamine, kasvatamine ja arendamine.

majutamine ning ööpäevaringse erihooldusteenuste osutamine. Teised esile toodud kinnisasja kasutamise andmise juhtumid on seotud eluruumide üürimisega, mis on kohustuslikus korras ja valikuõigusega käibemaksust vabastatud.

Ööpäevaringse erihooldusteenuse osutamine käibemaksu objektina on piiritletud teenuse saaja subjektiivsete kriteeriumite alusel. Sotsiaalhoolekande seaduse § 11<sup>50</sup> sätestab teenuse saamiseks õigustatud isikud, millele vastavuse korral tekib õigus nimetatud teenusele. Seega kui erihoolekandeteenuse osutamise raames majutusteenuse osutamine on toimud seaduses nimetatud tunnustega isikule, siis peab käibemaksuseaduse kohaselt ööpäevaringne erihoolekandeteenus olema maksuvaba ja nende kriteeriumite alusel selgelt eristatav maksustatavast majutusteenusest.

Majutamine hoolekandeesutuses võib olla käibemaksuga maksustatav KMS § 16 lg 2 teise lause kohaselt. Vastavalt sotsiaalhoolekande seaduse § 16 lõigetele 2 ja 3 jagunevad hoolekande asutused päevasteks hoolekandeesutusteks ja ööpäevaringseteks hoolekandeesutusteks. Viimane sarnaneb märkimisväärselt majutusteenuse osutamisega, kuna mõlema teenuse puhul on peamiseks majutamise aspekt koos kõrvalteenustega. Ka ööpäevaringsel hooldamisel hoolekandeesutuses ei saa teenuse ostja endale kinnisasja omaniku sarnast kasutamise õigust, mis on ka majutusteenuse üheks käibemaksuga maksustamise põhjuseks. Seega peaks olema täiendav sotsiaalne alus, millest tulenevalt saaks käsitada kinnisasja kasutada andmist maksuvabana. Vastavalt sotsiaalhoolekande seaduse § 18 lg 1 punktile 6 on hoolekandeesutuseks muuhulgas üldhooldekodu, mis on eakatele ja puuetega isikutele elamiseks, hooldamiseks ja rehabilitatsiooniks loodud asutus. Seadus ei defineeri mõistet “eakas” ja teenust saama õigustatud isiku subjektiivsed omadused on jäetud sisuliselt määratlemata, seetõttu ongi üldhooldekodus majutamisele juurdepääs ka isikutele, kes seda ei vaja eelkõige sotsiaalsetel eesmärkidel. Hoolekandeesutuses majutamise ei saa olla maksuvaba sotsiaalsetel kaalutlustel, kui inimene kasutab seda eelkõige majutamise otstarbel oma vanaduspõlve soovitud viisil veetmiseks. Hoolekandeesutuse toreduslikul ja puhkuse veetmise kohana kasutamine peaks kvalifitseeruma majutusteenuseks, mis on käibemaksuga maksustatav. Samuti juhtumid, kui hoolekandeesutuse ruume kasutatakse eluruumidena, siis peaks tulenema kinnisasja kasutada andmise käibemaksuvabastus KMS § 16 lg 1 punktist 4 ja millele ei saa rakendada valikuõigust (KMS § 16 lg 3 p 1). Seega hoolekandeesutuse ruumi kasutada andmine, mille raames sotsiaalsete teenuste osutamine on väheoluline ja peamiseks teenuse saaja huviks on majutusteenuse saamine, mille korral on käibemaksuõiguse tähenduses tegemist maksustatava majutusteenusega KMS § 16 lg 2 p 2

teise lause kohaselt. Õigusselguse ja võrdse maksukohustuse rakendamise huvides tuleb hooldekodu sotsiaalsel põhjusel käibemaksust vabastatud kasutada andmine määratleda täiendava kriteeriumiga. Ilmselt lihtne oleks panna paika vanuseline piir, millest alates tuleb isikut pidada eakaks, kellele asjaomane maksuvabastus ka laieneb.

Käibemaksuseadus § 16 lg 1 punkt 4 ei laiene hooldekodus asuva eaka lähedastele ja hooldekodu töötajatele. Praktikaks on tavapärane, et asjaomased asutused asuvad maapiirkonnas, kus on kehv transpordiühendus, mis on tihtipeale põhjuseks, et lähedased ja töötajad jäävad sotsiaalasutusesse pikemalt peatuma. Ühelgi juhul ei ole tegemist maksuvaba kinnisasja kasutada andmisega KMS § 16 lg 1 punkti 3 tähenduses. Eaka lähedastele sotsiaalasutuse ruumide üürimine kvalifitseerub majutusteenusena, mis on maksustatav 9 protsendilise käibemaksumääraga. Kui sotsiaalasutus majutab ka oma töötajaid, siis on käive maksustatav 20 protsendilise määraga.<sup>211</sup>

Eeltoodust tulenevalt tuleb kinnisasja kasutada andmise tehingut käibemaksust vabastada sotsiaalsel põhjustel eelkõige teenuse saaja subjektiivsest vajadusest ja omadustest lähtuvalt. Kui teenuse saaja huvi on hoolekandeesutusest majutusteenusele omase hüve saamine, siis tuleb seda ka KMS § 16 lg 2 teise lause kohaselt käsitada maksustava käibena, jättes seejuures kõrvale KMS § 16 lg 1 punktis 4 sätestatu. Töö autori arvates on vajalik täpselt määratleda sotsiaalteenuse saamiseks õigustatud isiku kriteeriumid ja kui teenuse saaja vastab nendele tingimustele ja ta tellib hoolekandeesutusest teenuse, mis hõlmab muuhulgas majutust, siis tuleb määratleda sellise teenuse osutamine maksuvaba käibena sotsiaalsel põhjustel.

#### **2.4.4. Matuseteenus**

Matuseplatsi eest tasu küsimise õiguspärasuse temaatika on magistritöö kirjutamise ajal saanud meedias suure tähelepanu osaliseks. Põhjuseks oli õiguskantsleri Indrek Tederi avalik pöördumine, milles leidis, et matuseplatsitasu kehtestamine ei ole õiguspärane.<sup>212</sup> Matuseplats on kahtlemata kinnisasi käibemaksuõiguse tähenduses ning sellest tulenevalt on põhjendatud leida, kas senini küsitud matuseplatsi kasutada andmise tasu on maksustatav või maksuvaba käive. Oluline on siinjuures märkida omapärane tunnus, et matuseplatsi kasutamine ei toimu

<sup>211</sup> Vt käesolevas magistritöös eelpool, lk 56.

<sup>212</sup> Kalmistute üldiste halduskulude finantseerimine. Hauaplatsi väljastamise ja kasutamise tasud. Õiguskantsleri 20.02.2013 märgukiri nr 6-4/120284/1300857. Arvutivõrgus: [http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field\\_document2/õiguskantsleri\\_margukiri\\_kalmistute\\_uldiste\\_halduskulude\\_finantseerimine.pdf](http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/õiguskantsleri_margukiri_kalmistute_uldiste_halduskulude_finantseerimine.pdf).

siiski surnu poolt, vaid ennekoike omaksete poolt, kes käivad traditsiooniliselt haul oma lähedast mälestamas ja hauda hooldamas.

Kuni Euroopa Liiduga liitumiseni kehtis matuseteenustele ja -tarvetele 5 protsendiline käibemaksumäär. Need olid üles loetletud rahandusministeeriumi määruses nr 125 “Käibemaksumääraga 5% maksustatavate matusetarvete ja -teenuste nimekiri”<sup>213</sup>, mille § 1 punkti 21 kohaselt oli 5 protsendilise käibemaksuga maksustatav matuseplatsi tasu. Määruse § 1 punkti 12 järgi kehtis vähendatud käibemaksumäär muuhulgas leinamaja ja leinamaja peieruumi kasutamisele. Alates 01.05.2004 kuni 31.12.2008 oli käibemaksuseaduse<sup>214</sup> § 15 lg 2 punktis 5 oli kehtestatud viie protsendiline maksumäär matusetarvetele või –teenustele. Alates 2009. aastast puudub Eesti käibemaksuseaduses erisäte matuseteenuste käibemaksumäära vähendamiseks või käibemaksust vabastamisele. Käibemaksudirektiivi lisa 3 punkt 16 ja lisa 10 B osa punktile 16 annab liikmesriikidele õiguse vastavalt kohaldada vähendatud maksumäära või maksuvabastust matusekorraldajate ja krematooriumide teenustele ning nendega seotud kaubatarnetele.

Alates 01.01.2009 ei ole käibemaksuseaduses sätestatud, et matuseteenustele kohalduks vähendatud maksumäär. Seega võib järeldada, et tegemist on üldkorras maksustava teenuse käibega. Sellest tulenevalt on ka matuseplatsi kasutada andmine käibemaksuga maksustatud. Kalmistuseaduse<sup>215</sup> § 1 lõike 1 kohaselt käsitleb seadus muuhulgas kalmistu kasutamist. Sama seaduse § 7 lg 3 punktid 1 ja 2 sätestavad kalmistu kasutamise tingimused ja korra. Seega sarnaneb matuseplatsi käive rohkem kinnisasja kasutada andmise tehingule kui võõrandamisele.

Matuseplatsi kasutada andmine käibemaksuvabalt võib olla põhjendatud sotsiaalsetest kaalutlustest tulenevalt. Maksuvabastuse üheks eesmärgiks on tagada tarbijatele teenusele parem ligipääs. Eelnevalt selgus, et kõiki maksuvabastusi tuleb käibemaksuõiguses tõlgendada kitsalt, seega ei saaks matuseplatsi kasutada andmist paigutada ka sotsiaalsetel

---

<sup>213</sup> Määrus kehtestati käibemaksuseaduse (RT I, 2001, 64, 368) § 17 lõike 2 punkti 5 ja Vabariigi Valitsuse 28. augusti 2001. a määruse nr 283 “Volituste andmine Käibemaksuseadusest tulenevate õigusaktide kehtestamiseks” (RT I, 2001, 72, 438) § 1 punkti 9 alusel.

<sup>214</sup> Rahandusministri 18.12.2001 vastu võetud määrus nr 125 “Käibemaksumääraga 5% maksustatavate matusetarvete ja -teenuste nimekiri”. - RTL 2001, 138, 2037.

<sup>215</sup> Kalmistuseadus. - RT I, 15.03.2011, 14.

põhjustel käibemaksust vabastatud teenuste hulka, kuna seda ei ole sellise maksuvabastusena eraldi sätestatud.

Matuseplatsi kasutamine on eksklusiivteenuse osutamine. Kindlasti on matuseplatsi puhul tegemist kinnisasjaga. Kuna käibemaksuseaduses puudub erisäte matuseteenusele, siis tuleb grammatiliselt tõlgendades matuseplatsi kasutada andmine käibemaksust vabastada KMS § 16 lg 2 p 2 esimese lause alusel. Selline käsitlus ei vastaks ilmselt seadusandja tegelikule tahtele. Töö autori hinnangul pole matuseplatsi käibe puhul tegemist üleüldse kinnisasja kasutada andmisega uue käibemaksudirektiivi artikkel 135 lg 1 punkti (1) ja KMS § 16 lg 2 punkti 2 kohaselt. Matuseplatsi kasutada andmine sarnaneb oma funktsioonilt ja käibemaksuõiguslikult sisult teekasutuse näitele<sup>216</sup>. Teekasutustasu käibemaksuga maksustamise kohta on Euroopa Kohus võtnud seisukoha, mille kohaselt on tee kasutamine tavamääraga maksustav käive, kuna juurdepääsu võimaldamise puhul huvitab tee kasutajat talle pakutav võimalus läbida teatud teekond kiiresti ja ohutumalt. Samuti ei ole tee kasutamise kestus tegur, millega tehingupooled arvestavad, eriti hinna määramise osas.<sup>217</sup> Matuseplatsi kasutamise tasu määramisel ei oma märkimisväärset tähendust, kui kauaks matuseplatsi kasutada antakse. Teoreetiliselt võib olla see võimalik, kui tasutakse rohkem, et saada pikemaks perioodiks matuseplatsi enda kasutusse. Eelkõige on oluline teenuse saaja huvi saada eksklusiivne võimalus täita tavast ja religioonist tulenevat moraalset kohustust olla maetud kalmistule. Samuti viitab kinnisasja spetsiifilisel otstarbel kasutusõigus, et oluliseks tehingu osaks võib olla mõni muu teenus, mis prevaleerib kinnisasja kasutada andmise ees. Näiteks võib selleks olla haua ja kalmistu hooldamine või kalmistu koristamine. Sellist käsitlust toetab ka Suurbritannia käibemaksuõigus, milles on küll erisätte alusel tegemist maksuvaba käibega, kuid maksuvabastuse objektiks on õigus paigutada kirst või urn kinnisasja, mitte kinnisasi ise.<sup>218</sup> Seega tuleb matuseplatsi kasutada andmise käivet maksustada tavamääraga, kuna tegemist on eelkõige eksklusiivse õiguse võimaldamisega, mitte kinnisasja kasutada andmisega.

---

<sup>216</sup> Vt käesoleva magistritöös eelpool, lk 51.

<sup>217</sup> EKo 12.09.2000, C-359/97, *komisjon vs Ühendkuningriigid*, p 69.

<sup>218</sup> Notice nr 701/32, Burial, cremation and the commemoration of the dead. London: Her Majesty's Revenue and Customs 2012, lk 8. Arvutivõrgus: [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageLibrary.ShowContent&propertyType=document&id=HMCE\\_CL\\_000127](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?nfpb=true&pageLabel=pageLibrary.ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000127).

Eeltoodust tulenevalt ei ole käibemaksuseaduse tähenduses tegemist kinnisasja kasutada andmisega, kui kinnisasi on mõeldud teatud eriliseks otstarbeks. Kalmistu ja seal asuv matuseplats on kahtlemata selline asi, mille kasutamine toimub spetsiifilisel eesmärgil. Sellest tulenevalt on tegemist teenuse osutamisega käibemaksuõiguse mõttes, mis on tavamääraga maksustatav. Kinnisasja kasutamise õigus, mis annab kasutajale teatud eksklusiivse võimaluse lähtuvalt selle asja omadustest, üleandmine ei ole passiivne tegevus, kuna tehingus prevaleerivaks osaks on kinnisasjast tuleneva kaudse hüve tarbimine. Sellest põhimõttest lähtudes tuleb maksustada näiteks tee- ja silla kasutamise tasud ning eelpool põhjalikumalt käsitletud matuseplatsi kasutada andmine. Niisiis juhul, kui matuseplatsi kasutada andmine on käsitletav ettevõtlusena, siis matuseplatsi kasutada andmise tehingud on alates 2009. aastast käibemaksu tavamääraga maksustatav käive.

#### **2.4.5. Spordirajatise kasutada andmine**

Käibemaksust on vabastatud KMS § 16 lg 1 punkti 3 kohaselt spordirajatise või spordivahendite kasutamise teenus, mida mittetulundusühing või sihtasutus osutab füüsilisele isikule. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lg 1 punkti (m) kohaselt on avalikes huvides<sup>219</sup> käibemaksust vabastatud otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teenused, mida mittetulundusühingud osutavad sportijatele. Kuivõrd tegemist on maksuvabastusega, siis peaks Eesti KMS § 16 lg 1 punkt 3 vastama uue käibemaksudirektiivi artikkel 132 lg 1 punkti (m) kohaldamisalale.

Spordirajatise termin on määratlemata õigusmõiste. Oluline on eristada, millist liiki maksuvabastusega on tegemist. Kui tegemist on spordirajatise kasutada andmisega, siis KMS § 16 lõikest 3 tulenevat valikuõigust tehingu maksustamisele rakendada ei saa, samas on see võimalik, kui kinnisasi pole spordirajatis ja kohaldub KMS § 16 lg 2 p 2 esimeses lauses sätestatud maksuvabastus. Eesti kehtivas seadusandluses ei ole defineeritud spordirajatise mõistet. Selgelt ei vasta see määratlus ka ehitusseadusele, mille kohaselt on rajatis ehitis, mis ei ole hoone. Töö autori hinnangul ei saa käibemaksudirektiivi ja käibemaksuseaduse koosmõjus tõlgendamise tulemusel olla seaduse eesmärgiks välistada spordirajatise mõiste alt ka spordihooned. Seega õigem vaste hetkel käibemaksuseaduses kasutusel olevale terminile

---

<sup>219</sup> Uue käibemaksudirektiivi IX jaotise teise peatüki nimetus on “Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides”.

“spordirajatis” on “spordiehitis”, kuna sportimisvõimalusi on võimalik tagada nii hoones<sup>220</sup> kui ka spordirajatisel<sup>221</sup>.

Spordirajatiseks ei ole mistahes kinnisasi, kus harrastatakse sporti. Spordirajatisena tuleb eelkõige käsitada kinnisasja, mis on spetsiaalselt spordi tegemiseks ehitatud, kohandatud või varustatud spordivahenditega. Näiteks viitab spordirajatisele järgmised tunnused: selles asub korvpallikorv, võrkpalli võrk, fikseeritud väravapostid või rööbaspuu. Kui üüritakse ruumid, mis pole algeliselt mõeldud spordi harrastamiseks ja mõeldud ennekõike üldiseks kasutamiseks, siis tuleb seda käsitada kinnisasja maksuvaba kasutada andmisena KMS § 16 lg 2 p 2 esimese lause tähenduses. Spordirajatiseks ei muuda kinnisasja ka asjaolu, et ruumi põrandal tehakse näiteks joogat<sup>222</sup>.

Spordirajatisel kasutada andmise eristamise kriteeriumiks teistest kinnisajatehinguid puudutavatest maksuvabastustest on kinnisasja tegelik otstarbepärase kasutamise võimaldamine. Oluline on siinjuures arvestada, et spordirajatisel kasutamise tagamine on käibemaksust vabastatud sotsiaalsel kaalutlustel. Sotsiaalne aspekt peab hõlmama peaaesjalikult kogu kasutada andmise tehingut, seega peab tehinguga kaasnema ühtlasi ka spordi harrastamise eesmärgil kinnisasja või selle osa kasutamine. Tehingu sotsiaalsel põhjustel käibemaksust vabastamisele võib veel viidata näiteks spordivarustuse, -vahendite, spordiga seotud seadmete, spordi harrastamise võimaluste ja treeneri kasutamise võimaldamine. Kui spordirajatisel kasutada andmise tehing hõlmab muuhulgas eelnimetatutega sarnaseid võimalusi, siis on alust järeldada, et tegemist on KMS § 16 lg 1 punktis 3 sätestatud maksuvabastusega. Sama põhimõtte kohaselt tuleb käibemaksust vabastada ka spordirajatisel kasutamise tasu spordivõistlusel osalemise eesmärgil, kuna ei ole võimalik korraldada spordiüritust ilma spordirajatisel kasutamata.

Spordirajatisel kasutada andmist saab käsitada maksuvabana ka KMS § 16 lg 2 p 2 esimese lause tähenduses.<sup>223</sup> Sellisel juhul saab maksukohustuslane rakendada KMS § 16 lõikest 3 tulenevat valikuõigust ja tehingu soovi korral maksustada, kuid nimetatud õigus puudub KMS

---

<sup>220</sup> Spordihooned on näiteks mistahes spordisaal, sisetingimustes hokiväljak ja basseini.

<sup>221</sup> Spordirajatiseks on näiteks jalgpalliväljak, kergejõustikuväljak, erinevate spordihoonete ja/või -rajatisel kompleks, jooksurada.

<sup>222</sup> Jooga näidet on töös kasutatud seetõttu, et selle harrastamiseks ei ole vajalik üldjuhul eriliste spordivahendite olemasolu.

<sup>223</sup> EKo 18.01.2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, p 22.

§ 16 lg 1 lõikest 3 tuleneva maksuvabastuse puhul. Praktikas on tavapärane, et isikud üürivad näiteks spordisaali pidustuste korraldamiseks, mis ei ole seotud spordi harrastamisega. Sellisel juhul on tegemist passiivse iseloomuga ja märkimisväärset lisandväärtust tekitamata kinnisasja kasutada andmisega ning tehingus domineerib eelkõige ruumide kasutamine endale sobilikul viisil, mistõttu on tegemist KMS § 16 lg 2 p 2 esimeses lauses sätestatud maksuvabastusega.<sup>224</sup> Kui kasutada andmise leping sisaldab tingimust, mille kohaselt kinnisasja kasutada andjal on kohustus tagada teatud spordivahendite (näiteks väravavõrgud, võimlemismatid või saalihoki varustus) olemasolu kinnisasjal, siis on tegemist spordirajatise kasutada andmisega ja ühtlasi selle kasutamisega.<sup>225</sup> Seega on spordirajatise kasutada andmise juures määravaks kriteeriumiks asjaolu, kas tehinguga läheb üle ka teatud asi või asjade kogum, mis võimaldavad kasutajal asjaomasel kinnisasjal tegeleda spordiga. Kui see nii on, siis kuulub tehing käibemaksust vabastamisele KMS § 16 lg 1 punkti 3 alusel.

Seega tuleb spordirajatise kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamisel arvestada kahte aspekti: esmalt, kas kinnisasi kvalifitseerub spordirajatise mõiste alla ja teiseks, kas tehinguga antakse asi kasutada spordi harrastamise eesmärgil. Kuivõrd tegemist on sotsiaalsetel kaalutlustel sätestatud maksuvabastusega, et tagada sporditeenuste parem kättesaadavus, siis peab KMS § 16 lg 1 punkti 3 alusel maksuvabastuse rakendamise puhul olema tehingu üldkontekstis sotsiaalne aspekt – spordi tegemise võimaldamine - domineeriv. Seega tuleb spordirajatise määratlemisel arvestada neid asjaolusid, mis eristavad spordirajatist tavalisest kinnisasjast.

#### **2.4.6. Kinnisasja kasutada andmine piiratud asjaõiguste seadmisega**

Asjaõigusseaduse § 5 lõike 1 kohaselt on asjaõigused omand (omandiõigus) ja piiratud asjaõigused: servituudid, reaalkoormatised, hoonestusõigus, ostueesõigus ja pandiõigus. Käibemaksuseaduse kontekstis on kinnisasja kasutada andmisega seotud eelkõige servituudid. Servituut on asjaõiguslik kasutusõigus, mis sarnaneb oma sisult võlaõiguslikule kasutada andmise tehingule, kuid see on reguleeritud asjaõigusseadusega, mis kantakse asjaõigusena kinnistusraamatusse. Servituudid jagunevad reaalservituutideks ja isiklikeks servituutideks.

---

<sup>224</sup> EK 26.09.2000, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, kohtujuristi Jacobs ettepanek, p 64.

<sup>225</sup> Notice nr 701/45, Sport. London: Her Majesty's Revenue and Customs 2011, lk 4-6. Arvutivõrgus: [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageVAT\\_ShowContent&id=HMCE\\_CL\\_000115&propertyType=document](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000115&propertyType=document).

Isiklikud servituudid jagunevad omakorda kaheks: kasutusvaldus ja isiklik kasutusõigus. Kasutusvaldus koormab kinnisasja selliselt, et isik, kelle kasuks kasutusvaldus on seatud, on õigustatud kasutama kinnisasja ja omandama selle vilju (AÕS § 201 lg 1). Isiklik kasutusõigus koormab kinnisasja selliselt, et isik, kelle kasuks see on seatud, on õigustatud kinnisasja teatud viisil kasutama või teostama kinnisasja suhtes teatud õigust, mis oma sisult vastab mõnele reaalservituudile (AÕS § 225 lg 1). Reaalservituut koormab teenivat kinnisasja valitseva kinnisasja kasuks selliselt, et valitseva kinnisasja igakordne omanik on õigustatud teenivat kinnisasja teatud viisil kasutama või et teeniva kinnisasja igakordne omanik on kohustatud oma omandiõiguse teostamisest valitseva kinnisasja kasuks teatavas osas hoiduma (AÕS § 172 lg 1). Isiklike servituutide ja reaalservituudi peamine erinevus seisneb selles, et kasutusvaldus ja isiklik kasutusõigus on seotud konkreetse isikuga, kuid reaalservituut kinnisasja igakordse omanikuga. Seega teenib isiklik servituut isiku huve ja reaalservituut kinnisasja huve, millega kaasneb ühtlasi ka igakordse omaniku huvide teenimine.<sup>226</sup> Samas on oluline arvestada, et servituudi seadmisega ei saa teeniva kinnisasja omanikule tekitada eraldiseisvaid aktiivseid kohustusi, mis ei ole vajalikud otseselt valitseva kinnisasja teenimiseks (AÕS § 172 lg 2).

Piiratud asjaõigusega peab kaasnema valitseva kinnisasja omanikul asjaõigusele vastava kinnisasja või selle osa omanikusarnane kasutamiseõigus. Tavapäraselt on servituut alati seotud kinnisasja piiritletud osaga. Kui servituut on tasuline, siis reeglina sõltub tasu kinnisasja kasutamise ajalisest kestusest. Praktikast enamkasutatud reaalservituudiks on teeservituut, millega antakse valitsevale kinnisasja igakordsele omanikule õigus kasutada teenivale kinnisasjale rajatud sõidutee. Reaalservituudi seadmine ei tähenda teeniva kinnisasja omanikule seda, et ta ise ei saaks asjaomast teed kasutada. Samuti jääb hoolimata reaalservituudiga koormamisest kinnisasja omanikule õigus lubada kasutaja kõrval ka kolmandatel isikutel servituudiga antud õigust teostada. On selge, et sellistel juhtudel ei saa valitseva kinnisasja omanik piiratud asjaõigusega kinnisasja kasutada andmisega kinnisasja omanikusarnast ainuõigust. Teoreetiliselt oleks see võimalik näiteks juhul, kui lisaks teeservituudile seatakse teeniva kinnisasja omanikule reaalkoormatis valitseva kinnisasja omaniku kasuks, mille sisu seisneks kohustuses mitte kasutada ise asjaomast teed ja keelata tee kasutamine ka kolmandate isikute poolt.

---

<sup>226</sup> Enamlevinud reaalservituudiks on näiteks teeservituut, on selge, et kui kinnisasjale on tee kaudu ligipääs, siis tõuseb ka kinnisasja väärtus.

Määrav on piiratud asjaõiguse sisu. Reaalservituudiga võib kaasnedagi siiski ka käibemaksust vabastatud kinnisasja kasutada andmine. Praktikas kasutatakse reaalservituudi instituuti enam erinevatele maa-alustele tehnorajatiste ehitamiseks võõrale kinnisasjale. Näiteks olukorras, kus kinnisasja omanik tahab üle võõra kinnisasja vedada veetoru, siis sellekohase reaalservituudiga on valitseva kinnisasja omanikule ainuõigus siiski tagatud. Võrreldes eelnevas lõigus toodud teeservituudi näitega ei ole teeniva kinnisasja omanikul ise õigus servituudi objektiks maatükil asuva toru kaudu vett juhtida, samuti ei saa ta seda lubada teha ka kolmandatel isikutel. Erinevalt teest, ei saa valitsevat kinnisasja veega varustavat toru kasutada kolmandad isikud. Seega piiritletud kinnisasja osa, kus asub näiteks veetoru, saab valitseva kinnisasja omanik kasutada nagu omanik ja välistada kolmandate isikute õigused asjaomasele kinnisasja osale. Sama põhimõtte kohaselt tuleb vabastada ka näiteks võõral maatükil elektriliini ja –postide talumiseks seatud reaalservituut.

Isikliku kasutusõiguse ja kasutusvalduse seadmine sarnaneb rohkem tsiviilõiguses tuntud kinnisasja kasutada andmise tehingutele. Nende piiratud asjaõiguste sisu ja suhestumist kinnisasja maksuvaba kasutada andmisesse on käsitatud täpsemalt järgmises alapeatükis. Kasutusvaldus on oma õiguslikult sisult asjaõiguslik rent, samuti on see eraldi välja toodud KMS § 16 lg 2 p 2 esimeses lauses samaväärsena rendi- ja üüritehinguga. Seega kasutusvalduse seadmisega seonduvad samasugused piiritlemisprobleemid nagu teiste üüri- ja renditehingutega sarnanevate tehingutega. Asjaolu, et tegemist on kinnistusraamatusse kantud õigusega, ei oma käibemaksuõiguslikku tähendust.

Isikliku kasutusõiguse seadmine sarnaneb oma sisult raieõiguse andmisele. Erinevus on see, et raieõigus ei ole asjaõigus ja seda ei kanta kinnistusraamatusse nagu isiklik kasutusõigus ja teised piiratud asjaõiguse vormid. Kuivõrd metsatööstusel on Eesti majanduses suur osakaal, siis on oluline määratleda raieõiguse andmise käibemaksuõiguslik tähendus. Raieõigus annab õiguse langetada puid lepingus fikseeritud ulatuses, kohas, ajal ja tingimustel, omandada langetatud puud, valmistada nendest puudest puidusortimente ja saadud sortimendid metsast ära vedada. Raieõiguse võõrandamise lepinguga kaasneb õigus kasutada maad vastavalt raieõiguse sisule. Raieõiguse võõrandamise leping ei lõpe kinnisasja võõrandamisega, kui raieõiguse võõrandaja on enne kinnisasja omandiõiguse üleminekut raieõiguse saajale üle andnud kinnisasja selle osa valduse, millel kasvab raieõiguse esemeks olev mets. Raieõiguse võõrandamise lepingust tulenevad õigused ja kohustused lähevad üle kinnisasja omandajale

(MS § 37 lg 7)<sup>227</sup>. Selline leping vastab olemuslikult VÕS §-s 339 sätestatud rendilepingu mõistele. Seadusest ei tulene, et raieõiguse võõrandamise näol oleks tegemist asjaõiguse seadmisega kinnisasjale.<sup>228</sup> Seega vastab raieõigus oma sisult isiklikule kasutusõigusele, mille kohaselt on õigus kinnisasja kasutada sellel asuva vilja omandamise eesmärgil. Kuigi tegemist võib olla võlaõigusliku rendilepinguga, siis raieõiguse andmise käibemaksuõiguslik sisu vastab käibemaksuõiguse mõttes kauba võõrandamisele KMS § 2 lg 5 tähenduses. Hoolimata asjaolust, et tehingu võlaõiguslik sisu on kinnisasja kasutamine, ei vasta see käibemaksuseaduse mõttes kinnisasja kasutada andmise tehingule. Sellest tulenevalt ei laiene sellise raieõiguse või isikliku kasutusõiguse seadmisega, mille eesmärgiks on teiselt kinnisasjalt valminud viljade (näiteks puidu) omandamine, maksuvaba kinnisasja kasutada andmise regulatsioon (KMS § 16 lg 2 p 2 esimene lause).

Eeltoodu kinnitab järjekordselt, et täielikult ei saa välistada ühtegi kinnisasja kasutada andmise tehingut maksuvabastuste hulgast ja võlaõiguslik kasutada andmise leping ei vasta alati käibemaksuõiguse määratlusele. Piiratud asjaõigustega seonduvalt on olulisemaks piiritlemiskriteeriumiks kasutajale ainuõiguse ja omanikusarnase õiguse tekkimise fakt, mis sõltub tehingu täpsest sisust ja asjaoludest. Kui tehing on suunatud teise kinnisasja valdamiseks, et omandada sellel valminud vilju, siis pole tegemist kinnisasja kasutada andmisega, vaid kauba võõrandamisega, millele magistritöös käsitletud maksuvabastused ei laiene.

## **2.5. Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaks Eesti kohtupraktikas**

Kui käibemaksudirektiivis on käibemaksust vabastatud kinnisasja üürile- ja rendileandmine, siis Eesti seadusandja on seda loetelu täiendanud kasutusvaldusesse andmisega. Taolisest lisandusest võib jääda mulje, et tegemist võiks olla imperatiivsete maksuvabastuste juhtudega, kuna käibemaksudirektiiviga võrreldes on tegemist täpsema määratlusega, mis annab mõista, et täienduse eesmärk on sätestada direktiiviga taotletav eesmärk Eesti käibemaksuseaduses.

Riigikohus on teinud lahendi<sup>229</sup>, mille raames oli vajalik lahendada muuhulgas põhimõtteline küsimus, kas KMS § 16 lg 2 punktis 2 sätestatud käibemaksust vabastatud kinnisasja kasutada

---

<sup>227</sup> Metsaseadus. - RT I, 2006, 30, 232; RT I, 20.03.2013, 22.

<sup>228</sup> RKTK 15.06.2011 otsus nr 3-2-1-51-11, p 16.

<sup>229</sup> RKHK 16.06.2010 otsus nr 3-3-1-36-10, p 27.

andmise tehingute hulka peaks kuuluma ka isikliku kasutusõiguse andmine. Ringkonnakohtu otsuses<sup>230</sup>, mille Riigikohus hiljem tühistas, leidis kohus, et isikliku kasutusõiguse seadmisega seondult pole KMS § 16 lg 2 punkt 2 kohaldatav, kuna kasutusvaldus ja isiklik kasutusõigus on erineva tähendusega kinnisomandi kitsendused. Kohus põhjendas, et kasutusvalduse puhul on isik, kelle kasuks see on seatud, õigustatud lisaks kinnisasja kasutamisele omandama ka selle vilju. Isikliku kasutusõiguse puhul on õigus kinnisasja teatud viisil kasutada ja puudub õigus omandada selle vilju. Lõppjärgeldusena selles osas leidis ringkonnakohus, kuna KMS §-s 16 lg 2 punktis 2 ei mainita käibemaksust vabastamise alusena isiklikku kasutusõigust ja tegemist on kasutusvalduse mõistega võrreldes erineva määratlusega, siis oli kaebaja ka sellel juhtumil kohustatud tasuma käibemaksu. Seega on ringkonnakohus lähtunud rohkem tsiviilkäibes kehtivatest definitsioonidest ja teinud otsuse üksnes grammatilise tõlgendamise pinnalt, seejuures süvenemata piiritlemisjuhtumi sisusse. Niisiis lisaks töö autorile on ka kohtute jaoks KMS § 16 lg 2 p 2 esimene lause segadust tekitav ja jätab käibemaksudirektiiviga koosmõjus tõlgendamise tulemusel mulje, et üksnes üürile-, rendileandmine ja kasutusvalduse seadmine saavad olla nimetatud sätte alusel käibemaksust vabastatud kinnisasja kasutada andmise tehingud.

Töö autori hinnangul rahuldab Riigikohus põhjendatult kassaatori esindaja vandeadvokaat Kaspar Lind kassatsioonkaebuse ja jõudis ringkonnakohtu otsusega võrreldes vastupidisele seisukohale. Otsuses viitas kohus muuhulgas ka Euroopa Kohtu lahendile nr C-326/99, millest on toodud välja seisukoht, mille kohaselt fiskaalse neutraalsuse põhimõte, maksuvabastuste kohane, lihtne ja ühetaoline kohaldamine lubavad samaväärselt maksuvaba kinnisasja kasutada andmisena käsitada ka kasutusvalduse seadmist.<sup>231</sup> Täiendavalt Riigikohus lisas, et juhtudel, kus isiklik kasutusõigus on seotud valdamisega, ei ole sisuliselt põhjendatud käibemaksuga maksustamise seisukohast erinev kohtlemine kasutusvalduse ja isikliku kasutusvalduse seadmisele. Otsuse põhjendustest jääb siiski küsitavaks, millistel alustel on võimalik määratleda kinnisasja valduse üleminekut, mis on muuhulgas võrdsustatav kasutusvalduse seadmisega. Kui oli juba viidatud eeltoodud Euroopa Kohtu lahendile, siis ühetaolise kohtupraktika kujundamise ja KMS § 16 lg 2 p 2 esimese ja teise lause rakendamise huvides oluks vajalik täpsustada, mida tuleks valduse üleandmise all Eesti käibemaksuõiguse kontekstis mõista ja millised võiks olla need üldised piiritlemisalused maksuvaba tehingu eristamisel maksustavast.

---

<sup>230</sup> TrtRnK 29.01.2010 otsus nr 3-09-1511.

<sup>231</sup> EKo 4.10.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, p 42-44.

Riigikohus on nimetatud lahendis sisuliselt möönnud, et KMS § 16 lg 2 p 2 esimeses lauses sätestatud maksuvabastused ei ole piiratud üksnes üürimisega, rentimisega või kasutusvalduse seadmisega. Samas ei saa pidada täielikult õigeks lahendist tulenevat seisukohta, et Eesti õiguses kehtiv valduse mõiste ei ole piisavalt täpne, et selle ülemineku korral saaks maksuplaneerimisel kindlalt otsustada tehingu maksustatavust. AÕS § 32 kohaselt on valdus tegelik võim asja üle. AÕS § 33 lõike 2 järgi jaguneb valdus omakorda otseseks ja kaudseks valduseks. Kaudse valduse üleandmine ei saa olla käibemaksuseaduse mõtte kohaselt käsitatav maksuvaba tehinguna, kuna sellega ei anta kasutada kinnisasja, vaid õigust olla kaudne valdaja, seega on otsuse põhjenduses esitatud ainuüksi seetõttu ebatäpne. Isegi juhul, kui kinnisasja kasutamist võimaldava asjaõiguse kohaselt kaasneks otsese valduse üleminek, siis ei oleks ka selline käsitus õige, kuna üks tehing hõlmab tihti peale erinevaid teisi tehinguid, mille alusel kujuneb hind ja kinnisasja kasutamine muutub kõige muu kõrval ebaoluliseks. Tähtis on märkida, et teatud kinnisasja kasutada andmise juhtudel on maksuvabastuse peamiseks põhjuseks asjaolu, et tegemist on tehinguga, mille tulemusel ei teki märkimisväärset lisandväärtust. Et käibemaksust vabastamist saaks tehingu suhtes rakendada, siis peab olema kasutada andmise tehingu olulisemad osad seotud kinnisasja kasutamisega. Seega peab nii tehinguga määratud kasutamise periood kui ka tasu olema seotud eelkõige kinnisasja endaga ja ei piisa üksnes valduse üleandmisest, et oleks võimalik üheselt ja selgelt määrata tehingu maksuvabastust või –kohustust.

Kuigi siseriikliku kohtu pädevuses on analüüsida vaidlusaluste lepingute sisu ja täitmise tingimusi, et kindlaks määrata, kas need annavad ülevõtjatele ettevõtetele kinnisvara kasutusõiguse kõikide ülejäänute ja eelkõige omaniku suhtes,<sup>232</sup> siis Eesti õiguspraktikas puudub endiselt väljakujunenud selge seisukoht, kuidas peaks tõlgendama KMS § 16 lg 2 p 2 esimest lauset koosmõjus sama lõike teise lausega. Eelnevaga selgub, et üüri-, renditehingutele ja kasutusvalduse seadmisega peaks olema käibemaksu objektina võrdsustatud kinnisasjale isikliku kasutusõiguse andmine. Samas puudub sätte rakendamisel õiguselgus ja ka Riigikohus pole oma kaalutlusi põhjendanud. Arvestades eelkäsitletud Euroopa Kohtu praktikat, väljakujunenud seisukohti ja tehtud järeldusi, siis ei ole võimalik piirduda üksnes kinnisasja valduse ülemineku kriteeriumiga. Oluline on arvestada tehingu tegelikku sisu, eelkõige selle seotus kinnisasja piiritletud osaga selliselt, et valduse omandaja

---

<sup>232</sup> EK 4.05.2004, C-284/03, *Temco Europe*, kohtujuristi Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ettepanek, p 26.

saab seda kasutada omaniku sarnaselt ja tehingu hind kujuneb kinnisasja kasutamise kestusest.

## Kokkuvõte

Lisandväärtuse põhimõttel käibemaksuga maksustamine sai Euroopa Liidus alguse 1968. aastal, kui võeti vastu Euroopa Nõukogu esimene direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta. Sellest ajaperioodist kuni tänapäevani kehtib kõikides liikmesriikides kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksuga maksustamisele erand üldpõhimõttest, mille kohaselt on tegemist maksuvaba käibega. Magistritöö käsitleb nimetatud korra tekkimise ajaloolist kujunemislugu. Selgub, et kinnisasjatehingutega seonduvad maksuvabastused on tekkinud direktiivi 77/388/EMÜ kergekäeliselt ja viimasel hetkel enne direktiivi vastuvõtmist, seejuures analüüsimata põhjalikult regulatsiooni mõju ja vajadust majanduse ning ühiskonna arengule. Seepärast on kinnisasja kasutada andmisega seonduv alareguleeritud ja selle spetsiifilise käibemaksu instituudi rakendamine on tekitanud praktikas palju ebaselgust. Eriti just see ajalooline asjaolu on andnud ainekäesoleva magistritöö kirjutamisele.

Euroopa Liidu käibemaksudirektiivid on etendanud olulist osa Eesti käibemaksuseaduse tänapäevasel kujul tekkimisele. Euroopa Liiduga liitumise hetkel jõustus käibemaksuseaduses seni tundmatu olnud regulatsioon, millest alates peetakse käibemaksuõiguse tähenduses kinnisasja samuti kaubaks, mille kasutada andmise tehing tuleb üldreegli kohaselt maksust vabastada ilma, et tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kinnisasja kasutada andmine on käibemaksudirektiivides reguleeritud üldsõnaliselt ja asjassepuutuvatel õigusterminitel puudub täpne definitsioon. Eestil on jäänud direktiiviga lai kaalutusruum sätete ülevõtmiseks ja kohaldamiseks. Ulatuslikust diskretsiooniõigusest hoolimata ei ole KMS § 16 lg 2 punkt 2 direktiivi sõnastust märkimisväärselt täpsustanud, maksuvabastuste loetelusse on lisatud üürile- ja rendileandmise kõrval ka kasutusvalduse seadmine. Üldsõnalise direktiivi regulatsiooni tõttu on Euroopa Kohus lahendanud hulgaliselt samateemalisi maksuvaidlusi, kus on sõnastatud kinnisasja rendile- ja üürileandmise mõiste sisu. Kuivõrd asjakohased normid üldised nii käibemaksuseaduse kui ka –direktiivi tasandil, siis maksukohustuslane ei saa direktiivi sätteid otsekohaldada ja tugineda vahetult ühenduse õigusele. Siiski on Euroopa Kohtu otsused olulise tähendusega, mida siseriiklik seadusandja ja kohtumõistja otsuste tegemisel arvestavad. Sellest tulenevalt tuleb ka maksukohustuslasel asjaomase normi kohaldamisel kohtupraktikaga antud tõlgendusest lähtuda. Seega tuleb esimesele püstitatud uurimisküsimusele vastata selliselt, et Euroopa Liidu käibemaksuõigusel ja kinnisasja kasutada andmist puudutaval kohtupraktikal on oluline osa Eesti siseriikliku vastava normistiku kehtestamisel, kuid maksukohustuslasel puudub üldjuhul õigus direktiivi

sätteid otsekohaldada. Käibemaksudirektiivi otsekohaldamiseks võib siiski olla võimalus siis, kui siseriiklik seadus sätestab maksuvabastuse käibe, mida direktiiv ei luba.

Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksust vabastamine tekitab reaalse ohu, et maksukohustuslasest ettevõtja konkurentsivõimelisus asjaomasel turul saab kahjustatud. Ettevõtja muutub tarbijaks, kes peab tasuma käibemaksu, kuid käibemaks on kooskõlas neutraalsuse põhimõttega siis, kui maksukoormus langeb viimasel astmel asuvale tarbijale, kes ise saadud teenust ettevõtluse tarbeks enam ei kasuta. Niisiis peab prevaleerima maksuvabastuse vajadus täieliku neutraalsuse põhimõtte ees. Selgub, et peamisteks kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksust vabastamise põhjusteks on neutraalselt maksustamise tehniline keerukus ja sellega kaasnevad kõrged halduskulud. Samuti on maksuvabastuse eesmärgiks tagada eluruumide parem kättesaadavus. Kinnisasja kasutada andmise tehingute käibemaksuga maksustamisega neutraalsuse saavutamine tähendaks seda, et kõiki kinnisasja omanikke tuleb käsitada maksukohustuslastena. Ilmselt 1977. aastal, kui direktiiv 77/388/EMÜ vastu võeti, peeti seda tõepoolest utopiaks. Arvestades sellest ajast kuni tänapäevani toimunud kiiret tehnika arengut, siis käesoleval ajahetkel võib olla see siiski realselt saavutatav. Tuleb arvestada ka asjaoluga, et direktiivi vastuvõtmise etapil polnud kinnisasjal sellist kõrgelt hinnatud väärtust nagu see on praegu. Kõikide kinnisasjade omanike maksukohustuslasteks muutmise tekiks reaalne oht, et kuludena deklareeritakse ka enda erahuvides tehtud ostud ja neid on raske eristada kinnisasja kasutada andmise käibest. Seega tuleb teisele uurimisküsimusele vastata selliselt, et kinnisasja kasutada andmise tehingu maksuvabastuse vajadus on tingitud kohustusliku maksustamise tehnilisest keerukusest, sellega kaasnevatest kõrgetest halduskuludest ja sotsiaalsetest põhjustest. Need vajadused on tänapäevaks muutunud osaliselt ajalooliseks, kuid siiski tuleb muuhulgas neid aspekte asjakohaste sätete tõlgendamisel arvestada ja teada maksuvabastuste põhjuseid.

Töös selgub, et kinnisasja kasutada andmise tehinguga kaasnev maksuvabastus on oluline kõrvalekalle neutraalsuse ja lisandväärtuse põhimõtetest. Sellest tulenevalt tuleb hinnata, kas sellise erisuse käibemaksuõiguses rakendamine on õigustatud võrreldes maksuvabastuse taotletava eesmärgiga. Eelnevaga selgusid kinnisasja kasutada andmise maksuvabastuse eesmärgid: tehnilise keerukuse ja sellega kaasneva suure halduskulu vältimine ning eluruumide parema kättesaadavuse tagamine. Üldprintsipi kohaselt on vajalik tagada kõikide ettevõtjate võrdne kohtlemine, võrdsed konkurentsitingimused, käibemaksu neutraalsus, üksnes iga tarneahela lisandväärtuse käibemaksuga maksustamine ja kumulatsiooni vältimine. Ainuüksi kinnisasja kasutada andmise tehinguga kaasnev

maksuvabastuse fakt nõrgestab käibemaksuõiguse aluspõhimõtteid. Sellest tulenevalt on vajalik, et asjaomase erisuse kohaldamisala oleks täpselt reguleeritud. Käibemaksudirektiivi kohaselt on käibemaksust vabastatud kinnisasja üürile- ja rendileandmine, Eesti käibemaksuseaduses on seda loetelu täiendatud kasutusvalduse seadmisega. On selge, et sellisest üldsõnalisest regulatsioonist, mille rakendamiseks puuduvad täpsemad juhised, ei piisa, et tagada maksuvabastuste õige rakendamine. Seega tuleb kolmandale uurimisküsimusele vastata selliselt, et isegi kui maksuvabastusega taotletav eesmärk on proportsionaalne käibemaksuõiguse üldprintsipiide riivega, siis ei ole kinnisasja kasutada andmise regulatsioon oma sisult proportsionaalne üldpõhimõttest kõrvalekaldumiseks, kuna puudub selgus ja täpsus tehingu käibemaksust vabastava normi rakendamises ja kohaldamisalas. Proportsionaalsuse saavutamiseks on vajalik määratleda täpsemad juhised või kriteeriumid, kuidas tuleb kinnisasja kasutada andmise tehingut tõlgendada, ja piiritleda teistest kasutada andmise juhtudest, mis on maksustatavad või käibemaksust vabastatud muul kui üldalusel.

Käibemaksule tuleb anda võimalikult lai rakendusala. Selle põhimõtte kohaselt tuleb maksustada käibemaksuga võimalikult suur hulk erinevaid kaubarneid ja teenuse osutamisi. Kinnisasja kasutada andmisega kaasnevat maksuvabastust tuleb seega tõlgendada rangelt ja kitsalt, samas tuleb siiski arvestada, et maksuvabastuse toime ei saa kaduda. Kuivõrd maksuvabastuste regulatsioon on üldine ja direktiivi sõnastus ei ole täpne, siis maksuvabastuse kohaldamisel ei saa lähtuda üksnes grammatilisest tõlgendamismeetodist. Oluline on rakendada majandusliku sisu poolest võrdsetele tehingutele samaväärsed reeglid. Seega neljandale uurimisküsimusele tuleb vastata selliselt, et maksuvabastid kinnisasja kasutada andmise tehinguid tuleb tõlgendada kitsalt, teleoloogiliselt ja iga üksikjuhu asjaolusid arvestades, tagades nii maksuvabastuste korrektse, arusaadava ja ühetaolise kohaldamise.

Kinnisasja kasutada andmise tehingule kohaldatava maksuvabastuse täpsemate piiritlemiskriteeriumite uurimiseks on vajalik piiritleda esmalt kinnisasja mõiste enda tähendus käibemaksuseaduses. On selge, et kui kasutada andmise objektiks pole kinnisasi, siis ei kohaldu tehingule ka vastavad erisused ja maksuvabastused. Euroopa Kohus ja Eesti siseriiklikud kohtud on kinnisasja määratlemiskriteeriumite osas sarnasel seisukohal. Kinnisasja mõiste peamiseks omaduseks on selle kohtkindlus asjaomase maatükiga, mis tähendab, et ehitiseks saab käibemaksuõiguse tähenduses pidada üksnes selliseid asju, mida ei saa kergesti ja märkimisväärset tööjõudu kasutamata maatükist eemaldada. Teiseks

piiritlemiskriteeriumiks on asja otstarve, mis on iseloomulik eelkõige tavakäibest tuntud kinnisasja püsivale kasutamiskriteeriumile. Seega kuulub käibemaksuõiguse kohaselt kinnisasja mõiste alla ka “ehitis” Eestis kehtiva ehitusseaduse mõistes. Võrreldes tsiviilõigusega on kinnisasja mõistel käibemaksuõiguses laiem ja rohkem funktsionaalsem tähendus. Magistritööga jõuab töö autor tulemuseni, mille kohaselt on selguse huvides vajalik määratleda kinnisasja mõiste selliselt, et see vastaks käibemaksuõiguse kinnisasjatehinguid puudutavale regulatsioonile ja toimiks sõltumatult siseriiklikust tsiviilõigusest. KMS § 16 lg 2 p 2 esimese lauses sätestatud mõiste “kinnisasi” ei vasta käibemaksuseadust ja tsiviilseadustiku üldosa seadust koosmõjus tõlgendades seaduse eesmärgile ja sellest tulenevalt on vajalik täpsustada KMS § 2 lg 3 punktis 1 kehtivat kinnisasja mõiste määratlust selliselt, et see hõlmaks muuhulgas ka maaga seotud osa, mis ei ole käsitatav maatükina (näiteks veepealne ala) ja ehitist ehitusseaduse tähenduses. Siiski ei ole ehitusseaduses § 2 lõikes 1 sätestatud kriteerium, mille kohaselt saab ehitiseks olla üksnes inimtegevuse tulemusel püstitatud hoone või rajatis, omada käibemaksuõiguses sisulist tähendust. Seega tuleb viiendale uurimisküsimusele vastata selliselt, et käibemaksuõiguse tähenduses tuleb pidada kinnisasjaks maatükki ja asja, mis on asub maatüki all või selle peal, on kohtkindlalt maatükiga ühendatud, vastab oma kasutusfunktsioonilt üldtuntud kinnisasja määratlusele. Samuti tuleb kinnisasja käsitada kinnisasjast peajas osana, mis täidab põhiasja osalist või täielikku funktsiooni või seda ei ole võimalik kinnisasja kahjustamata eemaldada.

Maksuvaba kinnisasja kasutada andmise tehingu tõlgendamine peab lähtuma selgetest kriteeriumidest. Peamine üldine põhjus, miks kinnisasja kasutada andmise tehingud on käibemaksust vabastatud, on see, et tehing on oma sisult passiivse iseloomuga ja tulemuseks pole märkimisväärse lisandväärtuse tekitamine. Kinnisasja kasutada andmine on oma olemuselt passiivne siis, kui tehingu objektiks on kinnisasi ja selle kasutamine prevaleerib teiste võimalike tehinguelementide ees. Oluline on määratleda, et kinnisasi oleks selgelt piiritletud. Sellest tulenevalt on esimene maksuvaba kinnisasja kasutada andmise kriteeriumiks tehingu seotus kinnisasja piiritletud osaga.

Kinnisasja kasutada saanud isik peab saama kasutada seda nagu omanik. See tähendab, et tehinguga saab kasutaja ainuõiguse asjale ja võimaluse välistada kolmandate isikute õigused asjaomase kinnisasja suhtes. Seda põhimõtet ei saa kohaldada siiski rangelt. Isikule, kellele kuulub kinnisasja asjaõiguslik omand, võib jääda siiski mõistlik ja piiratud õigus kinnisasjale siseneda, ilma et see välistaks kinnisasja kasutada andmise käibemaksuõiguse kontekstis. Samuti võib kinnisasja kasutada andmine toimuda korraga mitmele isikule, kui neil on ühiselt

või eraviisiliselt õigus välistada kolmandate isikute õigused asjaomasele kinnisasjale. Kui kinnisasi antakse kasutada kindlaksmääramata isikute ringile samal otstarbel nagu teistele, andmata seejuures kasutamiseks ainuõigust, siis toimub majanduslikus mõttes asja aktiivne kasutamine, mistõttu puudub alus tehingu käibemaksust vabastamiseks. Seega on teiseks maksuvaba kinnisasja kasutada andmise kriteeriumiks kasutaja või kasutajate eraviisiline õigus kasutada asja nagu omanik ja välistada kolmandate isikute õigused kasutada kinnisasja, eelkõige samal otstarbel.

Maksuvaba kinnisasja kasutada andmise periood ja sellelt makstav tasu peavad olema seotud kinnisasja enda kasutamisega. Ajalist piiri, millest saaks maksuplaneerimisel kõikidel juhtudel lähtuda, ei ole võimalik üheselt määratleda, vaid see sõltub iga kasutada andmise tehingu sisust ja kinnisasja enda omadustest. Kehtib üldiselt reegel, et mida pikaajalisem on kinnisasja kasutada andmise periood, seda passiivsem on lisandväärtuse tekkimine ja on tõenäolisem asjaomase tehinguga kaasnev käibemaksuvabastus. Veel on oluline, et nii kasutamise kestus ja tasu on otseses seoses kinnisasja kasutamisega. Kui nimetatud tegurite aluseks olevad mõõtühikud, vastavalt aeg ja rahaline vääring, kujunevad tehingu muude tingimuste või teenuste põhjal, siis pole tegemist kinnisasja kasutada andmisega käibemaksuõiguse tähenduses. Kusjuures on oluline arvestada, et tasu kujunemise aluseks peab olema omakorda kinnisasja kasutamise ajaline kestus. Selle põhimõtte alusel on käibemaksuga maksustatud näiteks tee ja silla kasutada andmine, kuna üldjuhul on tegemist kindlaksmääratud tasudega, mis ei sõltu ajast, kui kaua kinnisasja kasutatakse. Seega on kolmandaks maksuvaba kinnisasja kasutada andmise kriteeriumiks kasutamisaja seotus kinnisasjaga ja neljandaks tehingu tasu sõltumine kinnisasja kasutamise kestusest.

Oluline on arvestada kinnisasja kasutajale antavate õiguste sisu ja ulatust. Kinnisasja on võimalik enamikul juhtudel kasutada paljudel erinevatel viisidel ja kasutaja saab suures osas oma äranägemise järgi korraldada kasutamise sisu ja vormi. Näiteks matuseplatsi kasutada andmise puhul on kasutajal väga piiratud võimalused ja kinnisasja kasutamine toimub ennekõike religiooninormide täitmiseks, muuks otstarbeks kinnisasja kasutada ei saa. See viitab omakorda ka sellele, et asjale puudub ainuõigus ja seda pole võimalik omanikusarnaselt kasutada ning oluline osa võib tehingus olla kõrvalteenustel. Sellest tulenevalt on matuseplats kinnisasi, mille kasutada andmine pole käibemaksuõiguse mõttes maksuvaba ja on oma otstarbe spetsiifilisusest tulenevalt maksustatav tavamääras teenuse osutamisenä. Seega on viiendaks maksuvaba kinnisasja kasutada andmise kriteeriumiks üleantava kinnisasja kasutamise funktsionaalsuse piiratus ja eesmärk.

Kinnisasja kasutada andmise käibemaksust vabastuse võib tingida kasutaja subjektiivne huvi. Töös on leidnud kinnitust, et maksuvabastuste üheks põhjuseks on muuhulgas tagada näiteks eluruumide, sotsiaalhoolekande- ja tervisearenguteenuste parem kättesaadavus. Maksuvabastuse olukorra tekitab esimese nimetatu puhul asjaolu, et kinnisasja kasutatakse elamuna, teise puhul isiku enda vajadus ja kolmanda korral teatud kinnisasja omadused. Sotsiaalsel põhjusel peab maksuvabastus seaduses olema *expressis verbis* sätestatud. Magistritöös uuritud piiritlemisjuhtumitest tuleb järeldada, et hoolimata sellest, et teatud omadustega kinnisasja kasutada andmine peaks olema sotsiaalsel põhjusel käibemaksust vabastatud, siis ei ole maksuvabastus sotsiaalsel alusel õiguspärane, kui tegelikult asjaomast kinnisasja antakse kasutada isikule, kes seda ei vaja, või kinnisasja kasutatakse muul otstarbel kui maksuvabastuse eesmärk. Selleks et tagada ettevõtjate võrdne kohtlemine ja käibemaksu ühetaoline kohaldamine, on vajalik määratleda subjektiivsetel alustel maksuvabastuse saamiseks õigustatud isiku täpsed tunnused. Seega kuuendaks maksuvabastuse kriteeriumiks võib olla kasutaja subjektiivne vajadus, millega kaasneb vahetu kinnisasja kasutamine, kui sellise maksuvabastuse kohta on olemas seaduses erinorm.

Eespool toodust tulenevalt tuleb viimasele uurimisküsimusele vastata selliselt, et kinnisasja kasutada andmisega kaasneval maksuplaneerimisel tuleb lähtuda järgmistest kriteeriumitest: tehingu seotus kinnisasja piiritletud osaga, tehinguga kasutajale kaasnev omanikusarnane õigus, kasutamise kestuse seotus kinnisasja kasutamise ajaga, tasu sõltuvus kinnisasja kasutamise kestusest, kinnisasja kasutamise funktsionaalsuse piiratus ja eesmärk ning paralleelselt eksisteerivate maksuvabastuste korral kasutaja tehinguga taotletavad subjektiivsed huvid.

Kuivõrd magistritööga on vastatud kõikidele uurimisküsimustele, siis saab vastata põhiküsimusele selliselt, et mõiste “kinnisasi” käibemaksuõiguslik rakendusala on laiem kui tsiviilõiguses kehtiv mõiste. Käibemaksuseaduse § 16 lg 2 p 2 esimeses lauses sätestatud kasutamistehingud – rentimine, üürimine, kasutusvalduse seadmine – ei ole lõplik loetelu olukordadest, kus asjaomane norm kohaldub. Nimetatud normi kohaldamisala hõlmab kõiki erinevaid kinnisasja kasutada andmise olukordi, kui käibemaksuseaduses ei ole sätestatud teisiti. Seega kehtib mõistetele “kinnisasi” ja “kasutada andmine” käibemaksuõiguses iseseisev tähendus, mis ühtlasi kinnitab ka töö koostamise alguses püstitatud hüpoteeside õigsust.

Arvestades kogumis magistritöö koostamiseks kasutatud erialakirjandust, uuritud kohtupraktikat ja tehtud järeldusi, siis peab maksuvaba kinnisasja kasutada andmise tehingu piiritlemine toimuma kindlate kriteeriumite järgi, mis täpsustavad seaduse ebaselget ja üldist regulatsiooni. Peamiseks maksuvabastuse tunnuseks on tehingu seotus kinnisasja endaga, arvestades kõiki tehinguga kaasnevaid asjaolusid ja muid paralleelselt kinnisasja kasutada andmisega tekkivaid käibeid. Kui tehingus prevaleerib muu kui kinnisasja kasutada andmine, siis tuleb maksuotsus teha selle järgi. Kinnisasja maksuvaba kasutada andmisele viitab tehingu passiivsus, millega ei teki arvestatavat lisandväärtust. See on ka kõige üldisem kriteerium, mille alusel kinnisasja kasutada andmine tuleb käibemaksust vabastada. Passiivne on kinnisasja kasutada andmine siis, kui tehing on seotud kinnisasja piiritletud osaga, mille kasutamine toimub teatud perioodi vältel ja perioodi kestusest kujuneb tehingu eest makstav tasu. Täiendavalt peab kaasnema isikule, kes saab kinnisasja enda kasutada, omanikusarnane kasutusõigus ja ainuõigus välistada kolmandate isikute õigused asjaomasele kinnisasjale. Kinnisasja maksuvaba kasutada andmisega pole üldiselt tegemist juhul, kui kinnisasja saab kasutada üksnes väga spetsiifilisel otstarbel. Sellisel juhul on tehingu tulemuseks ennekõike teenuse osutamine, mis ei ole maksuvaba kinnisasja kasutada andmine. Sotsiaalsetel põhjustel käibemaksust vabastatud teenuste, millega kaasneb ka kinnisasja kasutada andmine, puhul on oluline veenduda, kas teenuse saaja vastab maksuvabastuse nendele sotsiaalsetele kriteeriumitele, mis on tinginud vajaduse maksuvabastuse kehtestamiseks. Seaduses võib olla sätestatud kinnisasjale teatud omadused, mis muudavad kinnisasja kasutada andmise muul alusel maksuvabaks. Hoolimata sellest, et mõlemate puhul kohaldub maksuvabastus, on siiski oluline määratleda täpne norm, mis parasjagu käibemaksust vabastuse tehingule kohaldub, kuna õiguslikud tagajärjed erinevate maksuvabastuste puhul on erinevad. Ühtlasi tuleb kõikide eespool toodud kriteeriumite kohaldamisel arvestada, et nende rakendamine toimub proportsionaalselt kooskõlas käibemaksu aluspõhimõtetega.

# **VAT treatment of leasing and letting of immovable property**

## **Summary**

In the late 1960s the value added tax (VAT) was introduced by the First Council Directive 67/227/EEC and the Second Council Directive 67/228/EEC to harmonize the national legislations concerning turnover taxes. These first directives only laid down the general structures of the system which aims at ensuring competitive neutrality in both intra-Community and intra-State trade. The aforementioned community legislation did not provide regulation for VAT exemptions, therefore the Member States were able to enact exemptions in domestic VAT systems. All the main principles of various VAT regulations were assembled together and established in the Sixth Council Directive 77/388/EEC which sought to harmonize the national laws regulating turnover taxes and to develop a uniform basis of assessment within a common system of value added tax. Directive 77/388/EEC included rules for a limited number of uniform and compulsory tax exemptions. By virtue of directive 77/388/EEC article 13B (b), leasing and letting of immovable property was made part of the list of exemptions. In this thesis the author concludes that the exemptions concerning immovable property were not sufficiently deliberated which is the reason why we have seen many issues and court cases dealing with the application and understanding of VAT regarding leasing and letting of immovable property.

The VAT directive is a legal instrument of European Union secondary law which is binding and must be implemented in the Member States' national legislation. Each state can, however, impose its own rules in order to achieve the purposes of the directive. May 1<sup>st</sup>, 2004 was the date when Estonia became a member of the European Union and it also constitutes a historic moment in the Estonian Value Added Tax Act with regard to regulation concerning the leasing and letting of immovable property. The directive played an essential role in the drafting of the Estonian VAT system that was brought into force with the Estonian Value Added Tax Act, applicable as of 1<sup>st</sup> of May, 2004. Provisions regarding the leasing and letting of immovable property are stipulated in § 16 section 2 sub-section 2. In 2006 the directive 77/388/EEC was replaced with the recast directive 2006/112/EC (VAT Directive). The recast incorporated various provisions into a single piece of legislation. However, the recast directive did not change the substance of the regulation concerning leasing and letting of immovable property. Leasing and letting of immovable property is exempt from VAT under

article 135(1)(l) of the aforementioned directive, with exceptions to hotel and holiday camping accommodation, parking facilities, permanently installed equipment and machinery, and the hire of safes (Article 135(2)). These provisions have independent meaning in Community law and must therefore be given an autonomous Community definition. The previously mentioned provisions are not precise enough and contain reservations on the part of the Member State, so one may therefore conclude that these provisions do not confer direct effect and are not directly enforceable by the taxpayers of the Member States. The author also notes in this thesis that the interpretations provided to the term “leasing and letting of immovable property” by the European Court of Justice have mandatory nature when the Member States’ domestic law provisions are interpreted.

Over the course of time, the rules related to exemptions have enkindled several major legal disputes, having been associated with distortions of competition, and most VAT planning activities today still revolve around the system of exemptions.<sup>233</sup> In the thesis at hand the author concludes that exemptions related to leasing and letting of immovable property have been the main source of uncertainty when it comes to the interpretation of the provisions in the domestic laws of the Member States. Accordingly, the aim of this thesis was to find out specific criteria under which it is possible to always differentiate leasing and letting of immovable property, which is usually exempted from VAT, from other forms of supply of services, which are normally taxed with the standard rate. Namely, there has been confusion in interpreting the terms “immovable property” and “leasing and letting of the immovable property”. Therefore, it is important to understand the purpose of the aforementioned exemptions – one must clarify the main EU principles concerning VAT and establish the possible EU legislator’s justified reasons and necessity to regulate these specific exemptions in the VAT law. In accordance with main principles it is possible to find out specific essential criteria under which it is possible to define the meaning of the term “leasing and letting of immovable property”. In the first chapter of the thesis the author brings out the main principles and analyses various methods of interpreting different exemptions in the context of leasing and letting of immovable property.

In the Estonian Value Added Tax Act and the VAT Directive the exemptions are divided into two categories. The first category encompasses exemptions regarding activities in the public

---

<sup>233</sup> J. Englisch. EU Perspective on VAT Exemptions. - Oxford University Centre for Business Taxation 2011, nr 11/11, p. 2.

interest, for example letting sport facilities or rooms in a nursing home. Most of the exemptions must be interpreted subjectively - is the purpose to provide better availability of the services. By virtue of this principle, for example, residential premises are also exempted. If the recipient of the service does not meet the subjective conditions, then it must be considered if the transaction qualifies under the leasing and letting of immovable property exemption or is it any kind of another service. The second category of exemptions incorporates the ones which are provided for technical or economical reasons. Leasing or letting of immovable property is part of this category, because it is complicated to differentiate between various uses of immovable property. Another deliberation behind the exemption is connected with the wide usage of immovable property by taxpayers and non-taxpayers alike. If leasing and letting were to be compulsorily taxed with VAT then it would be practically infeasible to conduct accurate tax accounting.

Imposing exemptions has brought about significant complexities and distortions, which are contrary to the main principles of VAT. The main complexity lies with defining the supplies of immovable property. It is important to understand that every exemption causes distortion from the principle of fiscal neutrality and the accumulation of taxes. Neutrality is the most important principle in VAT law in the European Union. In theory VAT is fiscally neutral only when all supplies are taxed. When a certain supply is exempt from VAT then the taxpayer is like a final consumer who has to bear the burden of VAT. If the recipient of supply is a taxpayer then according to the principle of neutrality the right to recover input tax must be granted. This situation also causes distortions in fair competition. In reality it is impossible to achieve absolute neutrality due to social, technical or economical reasons. To achieve neutrality in the taxation of leasing and letting of immovable property, all private individuals should be registered for VAT. It is technically unthinkable to distinguish persons' private use of residential premise from using it for letting. In the thesis at hand the author concludes that the only way to achieve fiscal neutrality in leasing and letting of immovable property is to also tax the individual's private use of property, because then there would no longer be a need for differentiating between the private use of a dwelling from other uses and the VAT is neutral.

The next important principle is to provide flexibility and certainty in VAT treatment. As previously concluded, exemptions cause distortion from the fiscal neutrality principle. Additionally, it is particularly important to provide homogeneous application of VAT exemptions, the only way for which is to define the provisions concerning exemptions as

accurate as possible. The term “leasing and letting of immovable property” is not defined in the VAT Directive nor in the Estonian Value Added Tax Act. According to the latter § 16 section 2 subsection 2, establishment of usufruct is also exempted from VAT, but as this exemption is not stipulated in the VAT Directive then it has caused many issues in differentiating leasing and letting of immovable property from other services. It is well known that according to civil law there are many different transactions that include among other elements leasing or letting of immovable property. Therefore, the term “leasing and letting of immovable property” cannot be interpreted with grammatical methods only, but instead the decisive weight must be given to the economic substance of the transaction. If the main purpose is to use the immovable property then the transaction should be qualified under leasing and letting of immovable property which is exempted from VAT. In this thesis the author concludes that in order to clarify the meaning of the term “leasing and letting of immovable property”, one must take into account the context in which the term is used and consider all the aspects of the underlying transactions. The author also proposes that the Estonian legislators work out detailed instructions in order to ensure the correct and uniform application of VAT treatment on leasing and letting of immovable property transactions.

According to the value added tax principle, VAT is applied to every transaction adding value. Every value added is taxed and the final taxpayer is like a consumer who pays all the accumulated VAT. As it was previously stated, it is not the case when supply is exempt. The general criteria of the value added principle exempt leasing and letting of immovable property from VAT. The reason being that leasing and letting of immovable property is a relatively passive activity, which does not constitute significant added value. This criterion of “relatively passive activity” is unclear and causes major uncertainty. In this thesis the author finds that the passive characteristic of leasing and letting of immovable property can be interpreted too widely, which is why there is a need for further specification in order for it to be possible to define the exact meaning of the term.

It is also necessary to provide meaning to the term “immovable property” in the context of VAT law. Under the civil law immovable property is closely related to the land which is something that is immovable. According to VAT law it is not essential that the property is inseparably fixed to or in the ground in order for it to be “immovable property”, the main criterion for assessment is that it cannot be easily moved or dismantled. An area that is wholly or partly underwater can also be categorized as immovable property in the meaning of the VAT law. In this thesis the author concludes that the term “immovable property” is in its

essence different from the approach taken by civil law and it therefore has a separate meaning in VAT law. The term “immovable property” used in the VAT Directive and the Estonian Value Added Tax Act gives room for wider implementation and should be in every case interpreted in the context of the economic substance of the transaction.

Leasing and letting must be related to a defined and specific area of the immovable property. If the agreement does not give the tenant the right to occupy a defined area of immovable property then this is not considered to constitute a relatively passive use of property. According to that criterion leasing and letting must form the main part of the transaction, so the usage of a specific area of the immovable property has to prevail over other services.

Second criterion, which must be assessed when identifying the exemption of leasing or letting of immovable property is the existence of an exclusive right of the tenant to use the property as an owner. Should the property be used by a unlimited number of persons who do not have the right to exclude the others from using the immovable property then the transaction is not exempt from VAT. It is not always the case if, for example, the owner retains a right to visit the property in order to exercise formal rights such as to inspect the property or do construction work. The thesis concludes that if the owner and other third parties cannot interfere with the tenant and the use immovable property is the main purpose of the transaction then leasing or letting of immovable property exempt from VAT. In case there are two or more tenants sharing one immovable property, exclusive right to exclude others from the immovable property can be jointed. If tenants can jointly exercise the right to exclude others then it is still falls under the exemption criteria. The immovable property in that case is used by one or more persons who can jointly use the property like an owner for the intended purpose of an immovable property and at the same time have the right to exclude others from that property. The exclusive right can therefore be exercised individually or jointly.

The duration of the right of occupation of immovable property must be agreed upon. This criterion excludes the transactions in which the occupancy or use of immovable property is granted irrespective of the duration of time using immovable property. The only exception to the specified duration is when the parties have agreed upon a period of time which can be extended. Therefore, periodic tenancies in which the duration of the right of occupation is uncertain can be considered as leasing or letting of immovable property. This principle excludes from VAT exemptions the entrance fees where the duration of the right to use

immovable property is not an essential element and the occupant is more interested in other benefits that at the same time include the right to use the immovable property.

The right of occupation for a specified duration must be given for a charge. Certainly the remuneration is the key factor in any supply. Leasing and letting of immovable property is an economically passive activity if the amount of remuneration is dependant on the duration of the immovable property. There is no exemption on leasing or letting if the duration of the right to use immovable property is not the key factor in the formation of the charge. Remuneration indicates foremost to the economical substance of the transaction. If the key element is not the usage the immovable property, then the transaction is presumably standard rated and subject to VAT.

It is necessary to take into account the functionality of the immovable property. In this thesis the author concludes that if the functionality of the immovable property is extremely limited then it cannot be an object of exemption. It turns out that leasing or letting of immovable property that can be only used for specific purposes is subject to VAT. These transactions indicate that ancillary services prevail over the usage of immovable property. Conclusively there is no exemption of leasing or letting of immovable property where the rights of the property user are extraordinarily restricted along with the functionality the property itself.

The author also concludes that subjective VAT exemptions are closely related to leasing and letting of immovable property. When the recipient of the service does not meet the requirements of the exemption in the public interest and the service includes the usage of immovable property, then the supply qualifies as leasing or letting of immovable property or an accommodation service. Even if the provisions provide exemption from VAT, it is important to note that they stipulate different legal consequences. In this thesis the author concludes that it is necessary to provide clear and precise criteria for the person entitled to services that are exempt from VAT for social reasons. If the exemptions in public interest stipulate general requirements for the immovable property then is necessary to provide certain conditions by which it is possible to distinguish leasing or letting of immovable property from other services and exemptions.

The author finds conclusively that the term “leasing and letting of immovable property” must be interpreted in accordance with the main principles of VAT law. The relevant Estonian regulation is too general and does not provide any detailed instructions for applying the VAT Directive. It is important to consider the historical background of the regulation along with the

motivation of the legislator to impose certain exemptions. The most general criterion is that leasing and letting of property is a relatively passive activity, which does not create significant value added portion. Immovable property in the context of VAT exemptions has a different meaning than that of civil law, having an independent and much more flexible definition in VAT law. The main characteristics of the term “immovable property” are that it can not be easily dismantled and it must related to a specific area of land or water. Secondly the tenant must be able to exercise rights like that of an owner over the property, including the right to exclude others from using it. The third essential criterion is that the right to use the immovable property must be limited to a definitive period of time which is the basis for calculating the remuneration of the transaction. The fourth criterion is the unique functionality of the immovable property being used. If there is a social aspect of leasing or letting then it is necessary to identify whether the VAT law provides an exemption or provision for this transaction. Last but not least it is necessary to make sure that the purpose of using the immovable property prevails over other forms of supply and is porpotionally accordance with general VAT principles. If the abovementioned conditions are met then leasing or letting of immovable property is not subject to VAT according to the Estonian Value Added Tax Act in the context of European VAT Directive.

## Kasutatud kirjandus

1. Amand, C. Lenoir, V. Pro Rata deduction by Financial Institutions - Gross margin or interest? International VAT Monitor. Amsterdam: IBFD 2006.
2. Amand, C. Prohibition of Abusive Practices in European VAT: Court Aid to National Legislations Bugs? Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008.
3. Amand, C. Schellmann, G. Vermeulen, R. Immovable Property and VAT - Lessons from Past Experience. International VAT Monitor. Amsterdam: IBFD 2005.
4. Amand, C. VAT for Public Entities and Charities - Should the Sixth Directive Be Renegotiated? International VAT Monitor. Amsterdam: IBFD 2006.
5. Andresen, A. Study on the application of Value Added Tax to the property sector. Executive summary and Country overviews. Brüssel: Euroopa Komisjon 1997.
6. Ballard, C.L. US Tax Reform in the 21st Century. Cambridge: Cambridge University Press 2002.
7. Camenzind, A. Honauer, N. Vallender, K.A. Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz. 2. trükk. Bern: Cosmos Verlag AG 2003.
8. Cnossen, S. Dimensions of Tax Design: the Mirrlees review. Oxford: Oxford 2010.
9. Cnossen, S. Improving the VAT Treatment of Exempt Immovable Property in the European Union. - Oxford University Centre for Business Taxation 2010, nr 10/19 .
10. Cnossen, S. Three VAT Studies. CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis 2010, nr 90.
11. De la Feria, R. Krever, R. Ending VAT Exemptions: Towards a *Post-Modern* VAT. - Oxford University Centre for Business Taxation 2012, nr 12/28.
12. Englisch, J. EU Perspective on VAT Exemptions. - Oxford University Centre for Business Taxation 2011, nr 11/11.
13. Frink, J. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei der Ausführung steuerfreier Umsätze im Umsatzsteuerrecht. Regensburg: Roderer 2002.
14. Hardman, A. Elliott, H. VAT for Academies. London: Sayer Vincent.
15. Hartmann, B. Walter, N. Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen. Berlin: Erich Schmidt 1984, lk 196.
16. Kirchhof, P. Umsatzsteuer Gesetzbuch. Heidelberg: C.F. Müller 2008.
17. Lang, M. Melz, P. Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences. Amsterdam: IBFD 2009.

18. Lehis, L. Kuidas maksustatakse segatarneid ehk kuidas kaubast saab teenus ja teenusest kaup. Maksumaksjad 2005, nr 8. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=123>.
19. Lehis, L. Lind, K. Käibemaksuseaduse kommentaarid. Tallinn: Casus 2013.
20. Lehis, L. Maksuõigus. 3. täiendatud ja muudetud trükk. Tallinn: Juura 2012.
21. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. - Juridica, 1999, nr 5.
22. Lejeune, I. The EU VAT Experience: What Are the Lessons? Belgia: Tax Analysts, 2011.
23. Lind, K. Maksustatav väärtus. Probleemid kehtivas käibemaksuseaduses. – Juridica 2007, nr 9.
24. Lind, K. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. – Juridica 2001, nr 4.
25. Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. – Juridica 2005, nr 7.
26. Martin, P. Dibout, P. La Frontibre entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplache? Pariis: Droit Fiscal 2007, nr 47.
27. Morris, B.A.W. Deduction of VAT on mixed use immovable property - Fiscal neutrality and Art 168a. Master thesis 15 credits. Lund: Lund University 2011.
28. Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Õpik. 2 trükk. Tallinn: Juura 2004.
29. Nishiyama, Y. Main Issues of Good Value Added Systems. - Policy Research Institute, Public Policy Review 2012, nr 5.
30. Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura Õigusteabe AS 2001.
31. Scholsem, J.C. La T.V.A. Européenne face au phénomène immobilier. Pariis: Faculté de Droit, 1975.
32. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Regles applicables aux opérations immobilières. Bulletin Officiel des Impôts, Pariis 2010.
33. Terra, B.J.M. Kajus, J. A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT. Amsterdam: IBFD 2010.
34. Terra, B.J.M. Wattel, P.J. European Tax Law: studentb edition. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008.
35. Thuronyi, V. Cnossen, S. Tax Law Design and Drafting. Volume 1. VAT Treatment of Immovable Property. Washington: International Monetary Fund 1996.
36. Thuronyi, V. Williams, D. Tax Law Design and Drafting. Volume 1. Value-added Tax. Washington: International Monetary Fund 1996.

37. Tiivel, R. Mõned kommentaarid Priidu Pärna raamatu „Asjaõigusseadus. Kommenteeritud väljaanne“ kohta. - Juridica 2004 nr 4.
38. Van Brederode, R. Immovable Property Under Vat. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2010.
39. Van Brederode, R. Systems of General Sales Taxation, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2009.

## **Kasutatud normatiivmaterjal**

40. Asjaõigusseadus. 09.06.1993. - RT I, 1993, 39, 590; RT I, 23.04.2012, 2.
41. Asjaõigusseaduse rakendamise seadus. - RT I, 1993, 72, 1021; RT I, 15.03.2013, 34.
42. Bürgerliches Gesetzbuch. 18.08.1896. - 2.1.2002, I 42, 2909; 2003, 738; 20.4.2013, I 831.
43. Eesti omandireformi aluste seadus. 13.06.1991. – RT 1991, 21, 257; RT I, 15.03.2013, 33.
44. Eesti Vabariigi käibemaksuseadus. 16.10.1991. - RT 1991, 36, 447.
45. Ehitusseadus. 15.05.2002. – RT I, 2002, 47, 297; RT I, 25.05.2012, 22.
46. Euroopa Liidu Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. - ELT L 347, 11.12.2006, lk 1-118.
47. Euroopa Majandusühenduse Nõukogu 11.04.1967 direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta. - ELT L 071, 14.04.1967, lk 1301-1303.
48. Euroopa Majandusühenduse Nõukogu 11.04.1967 direktiiv 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad. - ELT L 071, 14.04.1967, lk 1303-1312.
49. Euroopa Nõukogu 17.05.1977 kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas. - ELT L 145, 13.06.1977, lk 1-40.
50. Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. - ELT L 347, 11.12.2006, lk 1-118.
51. Kalmistuseadus. 23.02.2011. - RT I, 15.03.2011, 14.
52. Korteriomandiseadus. 15.11.2000. - RT I, 2000, 92, 601; RT I, 25.05.2012, 18.
53. Käibemaksu ja tulumaksuseaduse muutmise seadus. 04.12.2008. - RT I, 2008, 58, 324.
54. Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I, 2003, 82, 554; RT I, 25.10.2012, 17.

55. Käibemaksuseadus. 13.06.2001. – RT I, 2001, 64, 368.
56. Käibemaksuseadus. 25.08.1993. – RT I, 1993, 60, 847.
57. Laeva lipuõiguse ja laevaregistrite seadus. 11.02.1998. - RT I, 1998, 23, 321; RT I, 23.12.2010, 40.
58. Maareformi seadus. 17.10.1991. - RT 1991, 34, 426; RT I, 15.03.2013, 32.
59. Metsaseadus. 07.06.2006. - RT I, 2006, 30, 232; RT I, 20.03.2013, 22.
60. Rahandusministri määrus nr 125 “Käibemaksumääraga 5% maksustatavate matusetarvete ja -teenuste nimekiri”. 18.12.2001. - RTL 2001, 138, 2037.
61. Sotsiaalhoolekande seadus. 08.02.1995. - RT I, 1995, 21, 323; RT I, 18.04.2013, 6.
62. Tsiiviilseadustiku üldosa seaduse. 27.03.2002. - RT I, 2002, 35, 216; RT I, 06.12.2010, 12.
63. Turismiseadus. 15.11.2000. - RT I, 2000, 95, 607; RT I, 26.03.2011, 9.
64. Vabariigi Valitsuse määrus nr 209 “Käibemaksuga maksustamise kord”. 10.10.1990. - RT 1990, 14, 158.
65. Vabariigi Valitsuse määrus nr 283 “Volituste andmine Käibemaksuseadusest tulenevate õigusaktide kehtestamiseks”. 28.08.2001. - RT I, 2001, 72, 438.
66. Võlaõigusseadus. 26.09.2001. - RT I, 2001, 81, 487; RT I, 05.04.2013, 3.

## **Kasutatud Euroopa kohtupraktika**

67. EKo 1.06.1961, C-15/60, *Simon*.
68. EKo 5.04.1979, C-148/78, *Pubblico Ministero*..
69. EKo 19.01.1982, C-8/81, *Becker*.
70. EKo 10.06.1982, C-255/81, *Grendl*.
71. EKo 22.02.1984, C-70/83, *Kloppenburg*.
72. EKo 11.07.1985, C-107/84, *Commission vs Germany*.
73. EKo 26.03.1987, C-235/85, *komisjon vs. Madalmaade valitsus*.
74. EKo 15.06.1987, C-348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*.
75. EKo 8.10.1987, C-80/86, *Kolpinghuis*.
76. EKo 4.12.1990, C-186/89, *van Tiem*.
77. EKo 20.06.1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*.
78. EKo 15.12.1993, C-63/92, *Lubbock Fine*.
79. EKo 7.12.1995, C-449/93, *Rockfon*.
80. EKo 11.08.1995, C-453/93 *Bulthuis-Griffioen*.
81. EKo 20.06.1996, C-155/94, *Wellcome Trust*.

82. EKo 26.09.1996, C-230/94, *Enkler*.
83. EKo 3.07.1997, C-60/96, *Commission vs France*.
84. EKo 5.06.1997, C-2/95, *SDC*.
85. EKo 2.05.1998, C-296/95, *EMU Tabac*.
86. EKo 12.11.1998, C-149/97, *Institute of the Motor Industry*.
87. EKo 25.02.1999, Case C-349/96, *Card Protection Plan*.
88. EKo 7.09.1999, C-216/97 *Gregg*.
89. EKo 27.01.2000, C-358/97, *komisjon vs Iirimaa*.
90. EKo 3.02.2000, C-12/98, *Amengual Far*.
91. EKo 14.11.2000, C-142/99, *Floridienne and Berginvest*.
92. EKo 12.09.2000, C-358/97, *Commission vs United Kingdom*.
93. EKo 18.01.2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*.
94. EKo 4.10.2001, C-326/99, *Goed Wonen*.
95. EKo 9.10.2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*.
96. EKo 16.01.2003, C-315/00, *Maierhofer*.
97. EKo 26.06.2003, C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*.
98. EKo 23.10.2003, C-109/02, *komisjon vs Saksamaa*.
99. EKo 20.11.2003, C-8/01, *Taksatorringen*.
100. EKo 12.06.2003, C-275/01, *Sinclair Collis*.
101. EKo 29.05.2004, C-77/01, *EDM*.
102. EKo 18.11.2004, C-284/03, *Temco Europe*.
103. EKo 1.12.2005, C-394/04, *Ygeia*.
104. EKo 17.02.2005, C-453/02, *Linneweber ja Akritidis*.
105. EKo 3.03.2005, C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.
106. EKo 3.03.2005, C-472/03, *Arthur Andersen*.
107. EKo 3.03.2005, C-32/03, *Fini H*.
108. EKo 21.05.2005, C-25/03, *HE*.
109. EKo 8.12.2005, C-280/04, *Jyske Finans*.
110. EKo 21.02.2006, C-223/03, *University of Huddersfield*.
111. EKo 7.09.2006, C-166/05, *Heger*.
112. EKo 13.07.2006, C-89/05, *United Utilities*.
113. EKo 9.02.2006, C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*.
114. EKo 14.09.2006, C-228/05, *Stradasfalti*.
115. EKo 26.06.2007, C-369/04, *Hutchison 3G jt*.
116. EKo 6.10.2009, C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*.

117. EKo 22.12.2010, C-438/09, *Dankowski*.
118. EKo 15.09.2011, C-180/10, *Słaby jt.*
119. EKo 1.03.2012, C-280/10, *Polski Trawertyn*.
120. EKo 12.07.2012, C-326/11, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*.
121. EKo 19.07.2012, C-263/11, *Rēdlihs*.
122. EKo 15.11.2012, C-532/11, *Leichenich*.

### **Kasutatud Eesti kohtupraktika**

123. RKHK 22.06.1999 määrus nr 3-3-1-29-99.
124. RKTk 23.05.2002 otsus nr 3-2-1-67-02.
125. RKKK 19.06.2006 otsus nr 3-1-1-44-06.
126. RKHK 21.05.2008 otsus nr 3-3-1-14-08.
127. TrtRnK 29.01.2010 otsus nr 3-09-1511.
128. TlnRK 10.02.2010 otsus nr 3-07-1603.
129. RKHK 14.05.2010 määrus nr 7-1-3-136-10.
130. RKHK 16.06.2010 otsus nr 3-3-1-36-10.
131. RKHK 21.02.2011 otsus nr 3-3-1-80-10.
132. RKTk 15.06.2011 otsus nr 3-2-1-51-11.
133. RKHK 18.12.2012 otsus nr 3-3-1-67-12.

### **Kasutatud muud allikad**

134. EK 15.09.1993, C-291/92, *Finanzamt Uelzen*, kohtujurist Van Gerven ettepanek.
135. EK 6.04.1995, C-291/92, *Finanzamt Uelzen*, kohtujurist Jacobs ettepanek.
136. EK 20.06.1996, C-155/94, *Wellcome Trust*, kohtujuristi Lenz ettepanek.
137. EK 25.09.1997, C-346/95, *Blasi*, kohtujuristi Jacobs ettepanek.
138. EK 22.02.2001, C-326/99, *Goed Wonen*, kohtujuristi Jacobs ettepanek.
139. EK 6.06.2002, C-315/00, *Maierhofer*, kohtujuristi Jacobs ettepanek.
140. EK 4.05.2004, C-284/03, *Temco Europe*, kohtujuristi Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ettepanek.
141. EK 14.10.2004, C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, kohtujuristi Kokott ettepanek.
142. EK 21.10.2004, C-8/03, *BBL*, kohtujuristi M. Poiares Maduro ettepanek.

143. EK 28.02.2013, C-62/12, *Kostov*, kohtujuristi Melchior Wathelet ettepanek.
144. European Commission. Proposal for a Council Regulation amending Implementing Regulation 282/2011/EU as regards the place of supply of services. Brüssel, 18.12.2012. COM(2012) 763. Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/e-services/com\\_2012\\_763\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/e-services/com_2012_763_en.pdf). (18.12.2012).
145. European Communities Commission. Explanatory Memorandum to the Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes. Bulletin of the European Communities. Supplement 11/7. Brüssel, 29.06.1973. COM(73) 950. Arvutivõrgus: <http://aei.pitt.edu/5595/1/5595.pdf>. (01.03.2013).
146. Kalmistute üldiste halduskulude finantseerimine. Hauaplatsi väljastamise ja kasutamise tasud. Õiguskantsler, 20.02.2013 märgukiri nr 6-4/120284/1300857. Arvutivõrgus: [http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field\\_document2/6iguskantsleri\\_margukiri\\_kal\\_mistute\\_uldiste\\_halduskulude\\_finantseerimine.pdf](http://oiguskantsler.ee/sites/default/files/field_document2/6iguskantsleri_margukiri_kal_mistute_uldiste_halduskulude_finantseerimine.pdf). (5.04.2013).
147. Käibemaksu ajalugu. Rahandusministeerium 2006. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/doc.php?79368>. (5.04.2013).
148. Käibemaksu ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu. Seletuskiri 353 SE. Riigikogu rahanduskomisjon 2008.
149. Käibemaksuseadus. Rahandusministeeriumi kommentaaridega. Rahandusministeerium 2013. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/doc.php?107764>. (3.03.2013).
150. Maksu- ja Tolliameti dokumendiregister. KKK - käibemaks. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=882#3>. (13.04.2012).
151. Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 6.05.2010 kiri nr 9-2/11816-1. Maksu- ja Tolliameti dokumendiregister. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=24415>. (6.03.2013).
152. Notice nr 701/32, Burial, cremation and the commemoration of the dead. London: Her Majesty's Revenue and Customs 2012. Arvutivõrgus: [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageLibrary\\_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE\\_CL\\_000127](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000127). (1.02.2013).
153. Notice nr 701/45, Sport. London: Her Majesty's Revenue and Customs 2011. Arvutivõrgus: [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageVAT\\_ShowContent&id=HMCE\\_CL\\_000115&propertyType=document](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000115&propertyType=document). (11.02.2013).

154. Notice nr 742, Land and Property. London: Her Majesty's Revenue and Customs 2012.

Arvutivõrgus:

[http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageLibrary\\_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE\\_CL\\_000154](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000154). (1.02.2013).

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

1. Mina, Mihkel Nukka (sünnikuupäev: 22.12.1989), annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose “Kinnisasja kasutada andmise tehingu käibemaksuga maksustamine”, mille juhendaja on dr. iur. Lasse Lehis:
  - 1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
  - 1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
  - 1.3. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile;
  - 1.4. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 06.05.2013