

Kinnisasja võõrandamine, millele ei kohaldu maksuvabastus

Käibemaksumääraga 24% maksustatakse:

- ✓ ehitiste ja ehitiste aluse maa võõrandamist enne ehitise esmast kasutuselevõttu ja alates 1. jaanuarist 2025 ka esmakordset võõrandamist ühe aasta jooksul pärast esmast kasutuselevõttu,
- ✓ oluliselt parendatud ehitiste võõrandamist enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ja alates 1. jaanuarist 2025 ka esmakordset võõrandamist ühe aasta jooksul pärast parendamisele järgnenud taaskasutuselevõttu ning
- ✓ ehitusmaa võõrandamist.

Maksuvabastust ei kohaldata ehitise või selle osa võõrandamisel enne esmast kasutuselevõttu ja alates 1. jaanuarist 2025 ka esmakordsel võõrandamisel ühe aasta jooksul pärast esmast kasutuselevõttu – kaasa arvatud juhul, kui ehitise või selle osa esmane kasutuselevõtt toimus juba 2024. aastal, kuid esmakordne võõrandamine ühe aasta jooksul pärast esmast kasutuselevõttu 1. jaanuaril 2025 või hiljem. **Ehitusseadustiku § 3** kohaselt on ehtis inimtegevuse tulemusel loodud ja aluspinnasega ühendatud või sellele toetuv asi, mille kasutamise otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest. Ehtis on hoone või rajatis. Hoone on väliskeskkonnast katuse ja teiste välispiiretega eraldatud siseruumiga ehtis. Rajatis on ehtis, mis ei ole hoone.

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

Näide

Käibemaksukohustuslane ostis uue korteriomandi 2024. aasta novembris ja võttis selle kohe ka kasutusele maksuvaba käibe tarbeks (andis eluruumina pikaajaliselt üürile). Pärast üürilepingu lõppemist 2025. aasta juulikuus ta müüs selle korteriomandi ja kuna müük toimus ühe aasta jooksul esmasest kasutuselevõtust arvates, tuleb müügihinnale lisada kohustuslikus korras 24% määraga käibemaks. Uus omanik, samuti käibemaksukohustuslane, ei leidnud korteriomandile kasutust ja müüs selle omakorda edasi 2025. aasta septembris – samuti ühe aasta jooksul esmasest kasutuselevõtust arvates, kuid see on juba teine müügitehing pärast esmast kasutuselevõttu ja seega maksuvaba.

2006. aasta alguses jõustunud käibemaksuseaduse muudatusega täpsustati kinnisasja

maksuvabastuse piirangu mõtet, sätestades, et **oluliselt parendatud (ehk renoveeritud) ehitise või selle osa müüki maksustatakse sarnaselt uue ehitise müügiga**. Seega tuleb käibemaksuga maksustada ka renoveeritud ehitise või selle osa müük enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu **ning alates 1. jaanuarist 2025 ka esmakordne müük ühe aasta jooksul pärast parendamisele järgnenud taaskasutuselevõttu – kaasa arvatud juhul, kui ehitise või selle osa taaskasutuselevõtt pärast parendamist toimus juba 2024. aastal, kuid esmakordne müük ühe aasta jooksul pärast parendamisele järgnenud taaskasutuselevõttu 1. jaanuaril 2025 või hiljem**. Renoveeritud ehitise sätte sõnastamisel on lähtutud raamatupidamises kasutusel olevatest mõistetest, et sätte rakendamisel oleks võimalik lähtuda raamatupidamiskäsitlusest. Renoveeritud ehitiste võõrandamisel enne taaskasutuselevõttu tuleb käibemaksu lisada juhul, kui renoveerimiskulud ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Seega, kui nt korteri soetusmaksumus oli enne parendamist 50 000 eurot ja renoveerimiskulutused on võrdsed või ületavad 55 000 eurot (50 000 + 10% sellest), tuleb võõrandamisel lisada käibemaksu. Kui renoveerimiskulud jäävad alla selle, siis võõrandamisel käibemaksu lisamise õigus puudub, kuna korterite võõrandamist eluruumina ei saa valiku alusel maksustada.

Kui maatükil asub **lammutamisele kuuluv ehitis**, siis maatüki müüki tuleb üldjuhul käsitada maksuvaba võõrandamisena (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-71/18**). Maksuvaba käibena käsitatakse kinnisasja võõrandamise tehingut, mis koosneb maatükist ja uueks hooneks ümber ehitatavast olemasolevast ehitisest, kui võõrandamise hetkel on olemasolevas ehitises tehtud üksnes osalisi lammutustöid ja ehitis on sellena vähemalt osaliselt veel kasutuses (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-326/11**). Juhul kui aga ostja ja müüja on enne võõrandamistehingut kokku leppinud selles, et müüja taotleb lammutusloa ning kannab lammutuskulud, mis liidetakse tehingu müügihinnale, siis käsitatakse tehingut kui kinnisasja võõrandamist, millel puudub ehitis, sõltumata sellest kui kaugel võõrandamise hetkel endise ehitise lammutustöödega on jõutud (**Euroopa Kohtu kohtuasi C-461/08**).

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

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

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

Viimati uuendatud 03.07.2025