Erisätted

Sisukord

Kinnisasi ja sellega seotud teenused **3**
Ehitis ja ehitusmaa **4**
Kinnisasja võõrandamine **4**
Kinnisasja võõrandamine, millele ei kohaldu maksuvabastus **5**
Kinnisasja võõrandamine käibemaksukohustuslasena registreerimata ettevõtja poolt **7**
Korteriomand, korterihoonestus- ja hoonestusõigus **10**
Kinnisasjaga seotud teenused **11**
Kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenused **12**
Kinnisasja või selle osa rendile, üürile või kasutusvaldusesse andmine **14**
Majutusteenuse osutamine **15**
Sisendkäibemaksu mahaarvamine **18**

Kinnisasi ja sellega seotud teenused

Kinnisasja mõiste käibemaksuseaduses

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Viimati uuendatud 08.01.2025

Ehitis ja ehitusmaa

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

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

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

Alates 1. oktoobrist 2018 asendati **KMS §-s 16** krundi mõiste ehitusmaa mõistega, mis on krundi mõistest laiem. **Ehitusmaana, mille võõrandamist tuleb maksustada**, käsitatakse sellist kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, millel ei asu ehitist (välja arvatud kolmandale isikule kuuluv 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. See, mida loetakse **elamu- ja ärimaaks**, on sätestatud **maakatastriseaduse §-s 18**[1]. **Tehnovõrgud ja -rajatised** on asjaõigusseaduse kohaselt kütte-, veevarustus- või kanalisatsioonitorustikud, elektroonilise side või elektrivõrk, nõrkvoolu-, küttegaasi- või elektripaigaldis või surveseadmestik ja nende teenindamiseks vajalik ehitis.

Viimati uuendatud 08.01.2025

Kinnisasja võõrandamine

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

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

Valiku alusel saab maksustada järgmisi kaupu ja teenuseid:

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

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

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

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

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

Viimati uuendatud 08.01.2025

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 ehitis inimtegevuse tulemusel loodud ja aluspinnasega ühendatud või sellele toetuv asi, mille kasutamise otstarve, eesmärk, kasutamise viis või kestvus võimaldab seda eristada teistest asjadest. Ehitis on hoone või rajatis. Hoone on väliskeskkonnast katuse ja teiste välispiiretega eraldatud siseruumiga ehitis. Rajatis on ehitis, mis ei ole hoone.

Ehitise esmase kasutuselevõtuna käsitatakse uue ehitise reaalset otstarbekohast kasutama hakkamist. Kasutusloa väljastamine ei ole veel ehitise kasutuselevõtmine, kuna kasutusluba näitab üksnes ehitise kasutuskõlblikkust, teatud nõuetele vastavust. Samuti ehitise edasimüük ei tähenda veel seda, et ehitis on olnud kasutuses. Näiteks kui uut korterit müüakse mitu korda edasi, enne kui keegi 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 planeerimisseaduse tähenduses. Ehitusmaa mõiste vastab paremini **Euroopa Kohtu otsuses kohtuasjas C-543/11** toodud ehitusmaa mõiste kriteeriumitele.

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

Viimati uuendatud 03.07.2025

Kinnisasja võõrandamine käibemaksukohustuslasena registreerimata ettevõtja poolt

Eestis tekkinud käibe piirmäära, mille ületamisel tuleb Eestis ettevõtlusega tegeleval isikul end registreerida käibemaksukohustuslasena (40 000 eurot kalendriaasta algusest arvates), hulka ei arvata muuhulgas ka põhivara võõrandamist. Kinnisvarainvesteering on põhivara üks liik nii raamatupidamislikult kui käibemaksuseaduse rakendamisel.

Kuna käibemaksuseadus põhivara ei defineeri, tuleb aluseks võtta materiaalse põhivara ja kinnisvarainvesteeringu määratlused Raamatupidamise Toimkonna juhendites RTJ 5 ja RTJ 6:

- ✓ materiaalne põhivara on materiaalne vara, mida ettevõte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta (RTJ 5 punkt 6)

- ✓ kinnisvarainvesteering on kinnisvaraobjekt (maa või hoone või osa hoonest või mõlemad), mida hoitakse (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rendituna) eelkõige renditulu teenimise, väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, **mitte aga** kasutamiseks toodete tootmisel või teenuste osutamisel, halduseesmärkidel **või müügiks tavapärase äritegevuse käigus** (RTJ 6 punkt 5)

KMS § 4 lg 1 p 1 kohaselt tekib isikul käive kauba (sh kinnisasja) võõrandamisest ja teenuse osutamisest **ettevõtluse, st iseseisva majandustegevuse käigus**. Vastavalt Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 teisele lõigule käsitatakse majandustegevusena eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist **kestva tulu saamise eesmärgil**. Euroopa Kohus oma otsuses liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10 asus seisukohale, et seda, kui kinnisasja omanik üksnes teostab enda omandiõigust ega tegutse kestva majandustegevuse eesmärgiga, ei saa iseenesest käsitada majandustegevusena.

Seega kui kinnisasja võõrandaja ei ole käibemaksukohustuslane ja võõrandatava kinnisasja hind koos tema samal kalendriaastal varem tekkinud käibega ületab 40 000 eurot, on müüja käibemaksukohustuse tekkimisel määrav:

1. kas kinnisasja võõrandamine toimub isiku majandustegevuse käigus;
2. kui see toimub majandustegevuse käigus, siis kas võõrandatav kinnisasi on põhivara või mitte.

Raamatupidamise Toimkonna juhenditest tuleneb, et kui kinnisasi soetatakse edasimüügiks, siis ei saa seda käibemaksuseaduse rakendamisel põhivarana käsitada. Kui tegemist on kinnisasjaga, mille võõrandamistehing tuleb kohustuslikult käibemaksuga maksustada (näiteks ehitusmaaga KMS § 2 lg 3 p 1 tähenduses) ja käibemaksuta müügihind koos müüja samal kalendriaastal varem tekkinud käibega ületab 40 000 eurot, peab müüja end käibemaksukohustuslasena registreerima ning kinnisasja võõrandamistehingult käibemaksu arvestama ja maksma, **kui ta müüs kinnisasja oma majandustegevuse käigus**.

Selle üle otsustamisel, kas konkreetses olukorras on kinnisasja võõrandamine käsitatav isiku majandustegevusena, on nii maksuhalduri kui maksumaksjate jaoks oluline Riigikohtu halduskolleegiumi

kohtuotsus kohtuasjas nr 3-20-2201, selle punktid 14–16. Selles kohtuasjas asus Riigikohus järgmisele seisukohale:

1. kinnisasjaga seotud tehingud pole käsitatavad isiku majandustegevusena ainult erandjuhul, kui kinnisasja omanik teostab üksnes enda omandiõigust ega tegutse kestva majandustegevuse eesmärgiga. Sellisel juhul ei kujuta ka kinnisasja müük endast kestva tulu saamist (Euroopa Kohtu otsus liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10, p-d 36–38 ja 45). Kirjeldatud olukorraga ei ole aga tegemist juhul, kui isik tegutseb aktiivselt kinnisvara turustamise alal, kasutades samu meetodeid nagu need, mida kasutab turustamisel tootja, ettevõtja või teenuste osutaja käibemaksudirektiivi art 9 lg 1 teise lõigu tähenduses. Selline aktiivne tegevus võib seisneda eeskätt kinnistul tehtavates arendustöödes ja tunnustatud turundusmeetodite kasutamises (sama kohtuasja p-d 39 ja 40). Seejuures viitab mõiste „kasutamine“ käibemaksudirektiivi art 9 lg 1 teise lõigu tähenduses tehingu juriidilisest vormist olenemata kõikidele tehingutele, mille eesmärk on kõnealusest varast kestva tulu saamine (Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-655/19, p 27);
2. konkreetses kaasuses on kohtud kooskõlas eelnevalt viidatud Euroopa Kohtu praktikaga hinnanud isiku majandustegevuse määratlemiseks tema tegutsemist iseloomustavaid asjaolusid kogumis ning õigesti kindlaks teinud, et isiku tegevusalaks oli muu hulgas kinnisasjade ostmine ja müümine. Samuti on kohtud tuvastanud isiku aktiivse tegutsemise korteriomandite turundamisel. Sellest järeldasid kohtud õigesti, et isiku tegeliku peamise tegevusalana ei saanud käsitada üksnes soetatud kinnisvara üürile andmist või käitamist. Kohtumenetluses ei leidnud tõendamist, et kinnisasjade soetamisel oli isiku eesmärgiks üksnes nende väljaüürimine ja soetatud kinnisasjade käsitamine kinnisvarainvesteeringutena. Eelneva tõttu pole määrav ka asjaolu, et isik on enda majandusaasta aruandes märkinud majandustegevusala koodina üksnes kinnisvara üürile andmise ja käitamise. Kohtu hinnangul ei rikkunud kohtud menetlusnorme, kui jõudsid tõendeid kogumis hinnates järeldusele, et kaebaja majandustegevus oli majandusaasta aruandes märgitust laiem;
3. isik käitus sarnaselt teiste kinnisvaraturul tegutsevate kinnisvara käitlevate ettevõtetega ning vaidlusaluste kinnisasjade võõrandamine ei saanud olla juhuslik, vaid iseloomustas isiku kestvat majandustegevust. Eelneva tõttu pole põhjust käsitada isiku tegevust kinnisasjade võõrandamisel üksnes enda omandiõiguse teostamisena, nagu seda on selgitanud Euroopa Kohus otsuses liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10. Abitehinguga saaks tegemist olla üksnes siis, kui vaidlusalused tehingud oleksid kaebaja kogukäibe osas teisejärgulise või juhusliku tähtsusega (vt ka Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-716/18, p-d 34 ja 35). Nagu kolleegium eespool selgitas, pole see praegusel juhul nii.

Maksuhaldur rõhutab ka seda, et käibemaksuga maksustamisel on oluline kinnisasja tegelik kasutus, mitte raamatupidamiskanded. Selgitame siinkohal siiski ka kinnisasja raamatupidamisarvestuses kajastamise põhimõtteid.

Raamatupidamises võetakse kinnisasi arvele siis, kui see soetatakse. Kui algul soetatakse kinnisasi edasimüügi eesmärgiga, siis kajastatakse see raamatupidamises käibevarana (lühiajalised varad). Kui hinnang muutub, klassifitseeritakse kinnisasi lühiajalisest varast ümber põhivaraks. Võib olla ka nii, et leitakse, et esialgne hinnang oli ekslik. Siis tuleb parandada raamatupidamiskannet esialgse soetamise kuupäevaga. Käibevara on see, mille realiseerimist oodatakse aasta jooksul või millega tegeldakse korrapäraselt, et seda toota ja müüa. Kinnisvarainvesteeringuna võetakse kinnisasi arvele, kui otsustatakse oodata müügiga üle aasta, et saada paremat müügitulu või kui antakse kinnisasi rendile pikemaks ajaks kui üks aasta. Kõik sõltub hinnangust, mis antakse kinnisasja soetamise momendil ja

seejärel vähemalt aastaaruande koostamise ajal. Kinnisasja peab raamatupidamises ümber klassifitseerima ühest grupist teise, kui esialgne hinnang muutub. Kui vahepeal saabub aastaaruande kuupäev ja müük on väga kindel, siis peab selle tõstma ümber müügiootel käibevaraks.

Näide

Käibemaksukohustuslasena registreerimata äriühing müüs ehitusmaa krundi, lisamata müügihinnale käibemaksu. Ta oli soetanud selle 11 aastat varem. Majandusaasta aruannetes oli kinnisasi kajastatud esimesed 6 aastat kinnisvarainvesteeringuna ja seejärel materiaalse põhivarana. Äriühingu selgituste kohaselt soetas ta kunagi kinnistu eesmärgiga see kasumiga realiseerida (mis ka toimus, müügihind ületas ostuhinna üle 3 korra) ning seetõttu see oli raamatupidamises arvel põhivarana.

Sellistel asjaoludel ehitusmaa krundi kajastamine kinnisvarainvesteeringuna/põhivarana äriühingu raamatupidamises oli õige ning kinnistu müügitehing ei toonud kaasa käibemaksukohustuslasena registreerimise ja müügihinnale käibemaksu lisamise kohustust.

Viimati uuendatud 18.06.2025

Korteriomand, korterihoonestus- ja hoonestusõigus

Käibemaksuseaduse mõistes on iga korteriomandi võõrandamine vaadeldav eraldiseisva kinnisasja võõrandamisena.

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

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

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

Isikul, kelle kasuks on hoonestusõigus seatud, on võõrandatav ja pärandatav õigus sellise ehitise

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

Seega, kui võõrandatakse enne esmast kasutuselevõttu korteriomand või ehitist kui hoonestusõiguse olulist osa, siis on tegemist 24% maksustatava käibega. Hoonestusõiguse puhul piirdub maksustatav väärtus hoonestusõiguse hinnaga ning selle hulka ei arvata kinnisasja enda väärtust, millele on hoonestusõigus seatud.

Viimati uuendatud 03.07.2025

Kinnisasjaga seotud teenused

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

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

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

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

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

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

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

- ✓ kui nad on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline (nt kalapüügilubade andmine);

- ✓ kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist.

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

Viimati uuendatud 08.01.2025

Kinnisasjaga seotud ja mitteseotud teenused

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

Kinnisasjaga seotud teenused on näiteks:

- ✓ ehitus- ja paigaldustöö, sealhulgas remondi- ja hooldustöö;

- ✓ järelevalveteenus objektil, projekteerimine/projekti planeerimine (kindel ehituskrunt), ehitus või muu sellega võrdväärne teenus, turvateenus;

- maatükil tehtavad tööd, sh põllumajandusega seotud, nagu maaharimine, külvamine, niisutamine, väetamine jms;
- kauba ladustamine kinnisasjal, kui kliendile on eraldatud konkreetne osa kinnisasjast ainult temale kasutamiseks;
- hoone või hoone osa hooldus, renoveerimine ja remont, sh puhastus-, plaatimis-, tapeetimis- ja parketitööd;
- püsistruktuuride, nt gaasi-, vee-, kanalisatsiooni- jms torustike hooldus, renoveerimine ja remont;
- muude kinnisasja või selle osaga seotud õiguste, kui eelnevalt nimetatud, üleandmine/loovutamine, sh luba kasutada kinnisasja osa, nt kalapüügi- ja jahilubade andmine või juurdepääs lennujaama ootesaalidesse, või sellise infrastruktuuri kasutamine, mille suhtes kohaldatakse teemaksu, nt sild või tunnel;
- selliste masinate või seadmete paigaldamine või kokkupanemine, mida saab pärast paigaldamist või kokkupanekut käsitada kinnisasja osana;
- masinate või seadmete hooldus ja remont, kontrollimine ja järelevalve, kui kõnealuseid masinaid või seadmeid saab käsitada kinnisasja osana;
- kinnisasja hindamine, sh ka siis, kui see teenus on vajalik kindlustuse jaoks, selleks et määrata kindlaks kinnisasja tagatisväärtus või et hinnata vaidlusjuhtumite korral riske ja kahjustusi;
- maa ja pinnase uuringud;
- metsaraie ning taimestiku lõikus;
- puhastamine/koristamine, akende pesu, jäätmekogumine või muu kinnisvarahooldus, kinnisvara haldamine (nii tehniline kui finantsiline);
- eksperthinnangute andmine või muu sellega võrdväärne teenus;
- rendile, üürile või kasutusvaldusse andmine, näiteks tubade üürimine hotellinduses (majutusteenus) jms;
- statsionaarselt paigaldatud seadme või masina või seifi andmine üürile, rendile või kasutusvaldusesse;
- kinnisasja müügi või rendiga seotud vahendusteenus; õigusteenused, mis on seotud kinnisasja

- üleandmise või kinnisasja omandiõiguse üleandmisega, teatavaid kinnisasjaõigusi või kinnisasja (olenemata sellest, kas seda käsitatakse materiaalse varana) puudutavate asjaõiguste kehtestamise või üleandmisega, nt notaritöö, või kinnisvara müügi või ostulepingu koostamisega, isegi juhul, kui vara õigusliku seisundi muutumist põhjustavat tehingut ei toimu.

Kinnisasjaga seotud teenusena ei käsitleta eelkõige:

- selliste hoone või hoone osade projektide koostamist, mis ei ole ette nähtud mingi kindla ehituskrundi jaoks;
- kauba ladustamist kinnisasjal, kui konkreetset osa kinnisasjast ei ole eraldatud ainult kliendile kasutamiseks (osutatakse laoteenust);
- messi- või näitusekoha pakkumist koos muude seotud teenustega, mis võimaldab eksponendil oma kaupa välja panna, nt koha kujundamine, näitusekauba transport ja ladustamine, masinate kasutada andmine, elektrijuhtmete paigaldus, kindlustus ja reklaam;
- selliste masinate või seadmete paigaldamist või kokkupanemist, hooldust ja remonti ning kontrollimist ja järelevalvet, kui need masinad ja seadmed ei moodusta ega hakka kunagi moodustama kinnisasja osa;
- reklaamiteenused, seda ka juhul, kui teenus hõlmab kinnisasja kasutamist;
- vahendustegevus hotellis või samalaadsetes kohtades, nt puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades majutuse pakkumisel, kui vahendaja tegutseb teise isiku nimel ja eest;
- kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemine;
- lepingutega seotud õigusteenused, kui need teenused ei ole konkreetselt seotud kinnisasja omandiõiguse ülekandmisega.

Viimati uuendatud 08.01.2025

Kinnisasja või selle osa rendile, üürile või kasutusvaldusesse andmine

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

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

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

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

Maksuvabastust ei kohaldata **majutusteenuse osutamisele**.

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

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

Viimati uuendatud 08.01.2025

Majutusteenuse osutamine

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

Majutusteenuseks ei loeta:

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

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

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

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

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

Maksu- ja Tolliameti hinnangul ei kvalifitseeru majutusteenuse osutamine majutusettevõtte poolt pikema perioodi jooksul kui kolm kuud, automaatselt ümber maksuvabaks eluruumi üürimiseks. Küll aga tuleks kolmest kuust pikemate lepingute puhul alati hinnata konkreetse ettevõtte ja tehingute eelpool

loetletud asjaolusid kogumis. Juhul kui majutusteenust osutatakse pikema perioodi jooksul, samale kliendile, eluruumideks projekteeritud korterites, lasub maksumaksjal kohustus tõendada, et tehingu sisuks on just majutusteenus, mitte aga eluruumi üürile andmine.

Viimati uuendatud 08.01.2025

Sisendkäibemaksu mahaarvamine

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

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

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

Alates 2025. aastast tuleb põhivara esmasel kasutusele võtmisel korrigeerida sisendkäibemaksu täies ulatuses vastavalt põhivara tegelikule maksustatava käibe tarbeks kasutamise osatähtsusele põhivara kasutuselevõtmise maksustamisperioodil ja sealt edasi juba 1/10– see muudatus kehtib põhivarale, mis võetakse kasutusele 1. jaanuaril 2025 või hiljem (ka siis, kui see põhivara oli soetatud enne 2025. aasta algust). Täpsemalt saab lugeda jaotisest „**Sisendkäibemaksu osaline mahaarvamine**”.

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

Rahandusministri määruse § 3 kinnitab korra kinnisasja sisendkäibemaksu korrigeerimiseks.

1. Kinnisasja ning selle tarbeks soetatud kauba või saadud teenuse sisendkäibemaksu korrigeeritakse iga kalendriaasta lõpul, lähtudes kinnisasja maksustatava käibe tarbeks kasutamise tegelikust osatähtsusest sellel kalendriaastal. Kui kinnisasja maksustatava käibe tarbeks kasutamise tegelik osatähtsus kalendriaastal ei erine selle kinnisasja maksustatava käibe tarbeks kasutamise prognoositud osatähtsusest kinnisasja soetamise aastal, siis sellel kalendriaastal sisendkäibemaksu ei korrigeerita.

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

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

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

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

NÄIDE 1

Maksukohustuslane soetas 9. märtsil 2021 korteriomandi (kinnisasi) ilma käibemaksuta ja hakkab renoveerima eesmärgiga võõrandada kinnisasi uue ehitisena ja käibemaksu lisades. Kuna ta prognoosib käibemaksu lisamist müügil, lahutab renoveerimiskuludelt kogu sisendkäibemaksu maha kokku

180 000 eurot. Parendustega seotud kulutused ületavad 10 protsenti ehitise soetusmaksumust enne parendamist ja ka nende kulude puhul on sisendkäibemaksu jälgimise periood 10 aastat.

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

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

NÄIDE 2

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

1. aasta on maksustatava käibe tarbeks kasutamine 50%, sisendkäibemaksu ei ole vaja korrigeerida.

2. aasta on maksustatava käibe tarbeks kasutamine 70%. Korrigeerimise aluseks võetakse arvel näidatud käibemaks 180 000 eurot jagatuna 10 aasta peale ehk 18 000 eurot. Sisendkäibemaksuna on õigus maha arvata sellest 70% ehk 12 600 eurot. Soetamisel mahaarvatud sisendkäibemaks jagatuna 10 aasta peale on 9000 eurot. Seega saab maksukohustuslane maha arvata 2021 sisendkäibemaksu korrigeerimise tulemusena 3600 eurot (12 600 – 9000), mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 11.

3. aasta on maksustatava käibe tarbeks kasutamine 20%. Sisendkäibemaksuna on õigus maha arvata 20% 18 000 eurost ehk 3600 eurot. Soetamisel on sisendkäibemaksu maha arvatud iga aasta kohta 9000 eurot. Seega peab maksukohustuslane käibemaksu lisaks maksma 5400 eurot (3600 – 9000), mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 10.

4. aasta võõrandatakse kinnisasi koos käibemaksuga. Seega 4., 5., 6., 7., 8., 9. ja 10. aastal kasutatakse üksnes maksustatava käibe tarbeks. Soetamisel on iga aasta kohta maha arvatud 50% ehk 9000 eurot.

Sisendkäibemaksu korrigeerimine tehakse võõrandamise kuul ehk saab lisaks maha arvata sisendkäibemaksu 63 000 eurot (7 × 9000), mis deklareeritakse käibedeklaratsiooni lahtris 11.

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

Viimati uuendatud 04.12.2025