

Оборот, не облагаемый налогом с оборота, в том числе оборот услуг, связанных с недвижимой вещью

ЗНО устанавливает перечень товаров и услуг, оборот которых не облагается налогом с оборота, и уже не имеет место деятельность, носящая социальный характер, а обычная предпринимательская деятельность.

Не облагаются налогом с оборота:

1) **услуга страхования, в том числе услуга перестрахования и услуга страхового посредничества.** Суть услуги страхового посредничества разъяснена в статье 2 Закона о страховой деятельности (ЗСД). Не облагаются налогом с оборота услуги страхования, в том числе услуги перестрахования и страхового посредничества, которые соответствуют установленному в ЗСД.

В соответствии с ЗСД деятельность страхового маклера или страхового агента называется страховым посредничеством. В основе определения услуги страхового посредничества лежат критерии, установленные в статьях 174–176 ЗСД.

Исходя из решения Европейского суда по делу C-42/22, в ситуации, когда страховщик в случае гибели или повреждения транспортного средства полностью возместил обычную цену транспортного средства, а право собственности на транспортное средство переходит к страховщику, **реализация страховщиком такого транспортного средства не рассматривается как часть страховой деятельности и, следовательно, как не облагаемый налогом оборот.** Отчуждение такого транспортного средства страховщиком, зарегистрированным в качестве обязанного по налогу с оборота, подлежит обложению налогом с оборота. Поскольку ранее налоговый управляющий считал, что такая деятельность является частью не облагаемой налогом страховой услуги, и позиция изменилась на основании, что решения Европейского суда являются частью законодательства Европейского союза, которым в своей деятельности руководствуется эстонский налоговый управляющий, то новая трактовка должна быть применена **не позднее 1 июля 2024** года. Подробнее: [Отчуждение аварийного транспортного средства страховым предприятием](#)

2) **предоставление недвижимой вещи или её части в наём, аренду или пользование.**

Освобождение от налога не применяется в отношении оказания услуги по размещению, а также к предоставлению в наём, аренду или пользование крытых парковок и парковочных мест для автомобилей, стационарно установленного оборудования или механизма, или сейфа.

Сдача недвижимой вещи или её части внаём, в аренду либо во владение пользования в общем

случае является не облагаемым налогом с оборота оборотом. Уведомив налогового управляющего, обязанный по налогу с оборота вправе добавить налог с оборота к услуге, связанной с недвижимой вещью, за исключением сдачи жилого помещения внаём, в аренду или во владение пользования. Данные услуги связаны с недвижимой вещью, и при налогообложении данных услуг применяется налоговое законодательства государства, где находится недвижимая вещь. Соответственно, если обязанный по налогу с оборота уведомил налогового управляющего о добавлении налога с оборота к услуге, связанной с недвижимой вещью, то с точки зрения налогообложения не существенно, кому оказывается услуга – лицу Эстонии или нерезиденту.

В случае уведомления обязанный по налогу с оборота должен облагать налогом с оборота данный, связанной с недвижимой вещью оборот с первого периода налогообложения как минимум в течение двух лет.

Сдача недвижимой вещи внаём необходимо отличать от **оказания услуги размещения**, оборот которой является налогооблагаемым.

В случае предоставления во владение пользования недвижимой вещью также имеет место не облагаемый налогом оборот на основании пункта 2 части 2 статьи 16 ЗНО, и данный оборот облагается налогом с оборота только в случае, когда до возникновения оборота в этот же период налогообложения или раньше о налогообложении письменно был уведомлён налоговый управляющий.

3) недвижимая вещь или её часть. Налоговое освобождение не применяется к недвижимой вещи, существенная часть которой является строение в значении Закона о строительстве или частью строения, которое отчуждается до первичного ввода в эксплуатацию строения или его части либо в течение одного года после первичного ввода в эксплуатацию (изменение, вступившее в силу 01.01.2025), также к недвижимой вещи, существенной частью которой является существенно улучшенное строение или его часть, и которая отчуждается до повторного ввода в эксплуатацию строения или его части после улучшения либо впервые в течение одного года после повторного ввода в эксплуатацию после улучшения (изменение, вступившее в силу 01.01.2025), а также к строительной земле. Строение или его часть считаются значительно улучшенными, если связанная с его улучшением сумма расходов, превышает как минимум 10 процентов от стоимости приобретения строения или его части до улучшения.

Расходы, связанные с улучшением, сравниваются только со стоимостью реновированного здания, находящегося на недвижимой вещи, а не с общей стоимостью объекта (земля + здание).

Понятие «недвижимая вещь» в значении Закона о налоге с оборота

Понятие «**недвижимая вещь**» по смыслу ЗНО приведено в части 3 статьи 2 ЗНО. **Недвижимая вещь** рассматривается в значении Закона об общей части Гражданского кодекса; право застройки и инженерные сети или сооружения – в значении Закона о вещном праве; строение в

качестве движимой вещи – в значении Закона о применении Закона о вещном праве; квартирная собственность и право квартирной застройки – в значении Закона о квартирной собственности и квартирных товариществах.

Если оборот недвижимых вещей, как правило, не облагается налогом с оборота, то продажа новых и существенно улучшенных строений, а также незастроенных участков земли не рассматривается в качестве не облагаемого оборота. Оборот строения в качестве движимой вещи является облагаемым или необлагаемым по тем же правилам, что и оборот недвижимой вещи. В соответствии с установленным в части 1 статьи 3 Строительного кодекса, строение – это созданная в результате деятельности человека и неразрывно связанная с поверхностью земли или поддерживаемая ею вещь, целевое назначение, способ эксплуатации или срок существования которой позволяют отличить ее от иных вещей. Строением является здание или сооружение. Здание – это строение, отделённое от внешней среды крышей и иными внешними границами, имеющее внутреннее помещение. Сооружение – это строение, не являющееся зданием. Понятие «Строение» не связано с наличием разрешения на использование или с внесением записи в регистр строений. До тех пор, пока здание, находящееся на участке земли, является «целостной вещью», что обозначает следующее: у него есть крыша, внутренние помещения и внешние ограждения, то речь идёт о участке земли, на которой находится строение. Как правило, отчуждение участка земли со строением, взятым в эксплуатацию, является не облагаемым оборотом в соответствии с установленным в пункте 2 части 2 статьи 16 ЗНО.

Согласно ЗНО в качестве недвижимой вещи рассматривается также право застройки в значении Закона о вещном праве, таким образом, обременение земли правом застройки с позиции налогообложения рассматривается также в качестве отчуждения недвижимой вещи.

Отчуждение нового строения и земли под ним

В качестве нового строения облагается налогом также недвижимая вещь, значительная часть которой является значительно улучшенным строением или его частью, если расходы, связанные с ремонтом, превышают по крайней мере 10% от стоимости приобретения этого строения или его части до ремонта.

Например, если стоимость приобретения строения или его части (без цены земли) составляла до улучшения 100 000 евро, и расходы, связанные с улучшениями, составили по меньшей мере 110 000 евро (стоимость приобретения 100 000 евро + 10% от этой суммы) и строение или его часть отчуждается до повторного ввода в эксплуатацию после улучшения либо впервые в течение одного года после повторного ввода в эксплуатацию после улучшения, то налоговое освобождение не применяется. В случае, если расходы на улучшение равны стоимости приобретения или меньше 110 000 евро в приведённом примере, то обязанности облагать налогом оборот от отчуждения строения или его части нет, также в случае, когда улучшенное строение или его часть до отчуждения не были повторно введены в эксплуатацию либо были повторно введены в эксплуатацию в течение одного года до первичного отчуждения после

улучшения.

Понятие «строительная земля» в значении Закона о налоге с оборота

В соответствии с установленным в пункте 1 части 3 статьи 2 ЗНО в качестве строительной земли рассматривается недвижимая вещь в значении Закона об общей части Гражданского кодекса, на которой не расположены строения, за исключением инженерных сетей или сооружений, и которая согласно условиям проектирования, детальной планировке либо особой планировке государства или местного самоуправления запланирована для строительства либо относительно которой подано извещение о строительстве либо целевым назначением кадастровой единицы которой является жилая земля или коммерческая земля либо оба назначения в объёме более 50 процентов.

Согласно пункту 3 части 2 статьи 16 ЗНО освобождение от налога не применяется в отношении строительной земли. Если недвижимой вещи находятся только инженерные сети и сооружения в значении закона о вещном праве, то это участок земли считается недвижимой вещью без строения, и при отчуждении его следует облагать как строительную землю. инженерные сети и сооружения в значении закона о вещном праве являются отдельными объектами недвижимости, которые принадлежат третьим сторонам и не отчуждаются владельцем земельного участка.

4) действующее в Эстонской Республике средство оплаты почтовых расходов, если оно продаётся по номинальной стоимости.

Налоговое освобождение не распространяется на почтовые марки, продаваемые в филателистических целях, а также на действующие почтовые марки, которые продаются дороже номинальной стоимости.

5) **ценная бумага**, за исключением ценной бумаги или доли участия, которая даёт её собственнику право собственности на недвижимую вещь или её части, указанную во втором предложении пункта 3 части 2 статьи 16 ЗНО, или право на пользование и распоряжение ею в качестве собственника, а также за исключением начиная с 01.05.2018 единицы выбросов парниковых газов в значении части 1 статьи 137 Закона об охране атмосферного воздуха.

Понятие «**ценная бумага**» вытекает из части 1 статьи 2 Закона о рынке ценных бумаг. Ценная бумага – отчуждаемое имущественное право, соответственно, отчуждение ценной бумаги является оказанием услуги.

При отчуждении ценных бумаг стоимость не облагаемого налогом оборота образует вся плата, получаемая при отчуждении ценной бумаги (в том числе и стоимость самой ценной бумаги).

Налоговое освобождение не применяется к ценным бумагам, которые дают право

собственности на считающуюся новой недвижимую вещь или её часть, или право на пользование или распоряжение ею в качестве собственника. Оборот таких долей и ценных бумаг необходимо облагать налогом, поскольку с позиции экономического содержания сделки имеет место сделка, аналогичная сделке по отчуждению новой недвижимой вещи. В качестве примера можно привести отчуждение членства в товариществе собственников здания. Членство в товариществе собственников здания не даёт, конечно, члену товарищества права собственности на фиксированную часть здания, например, право собственности на квартиру, но на практике член товарищества собственников здания получает членство, которое даёт право на единоличное пользование квартиры, т. е. он может, как собственник, пользоваться и распоряжаться ею, например, он может своё членство отчуждать и закладывать. Отдельно ценную бумагу на предъявителя о членстве не дают, но получение членства происходит, как правило, на основании нотариальной сделки.

Если речь идёт только об отчуждении участия или ценных бумаг либо по ним делается неденежный взнос, но это не влечёт за собой переход юридической или вещно-правовой собственности недвижимой вещи к другому лицу, то есть к другому лицу не переходит право пользования или распоряжения недвижимой вещью в качестве собственника, то имеет место обычный оборот ценных бумаг, не облагаемый налогом с оборота.

6) лотерейный билет и организация азартных игр, за исключением организации коммерческой лотереи, и также организация такой игры на ловкость, единственным выигрышем которой, является возможность участия в этой же игре повторно.

Услуга оказания азартных игр включает в себя также организацию лотереи и отчуждение лотерейных билетов. Организация азартных игр регулируется Законом об азартных играх. Азартные игры может проводить только лицо, имеющее соответствующее разрешение на деятельность. Налоговое освобождение не применяется к организации коммерческой лотереи, а также к организации такой игры на ловкость, единственная возможность победы в которой является возможность ещё раз принять участие в такой же игре.

7) инвестиционное золото, услуга, связанная с отчуждением инвестиционного золота или с заключением договора на отчуждение или услуга, связанная с его оборотом, которую оказывает агент, действующий от имени и за счёт другого лица.

Основанием для налогового освобождения инвестиционного золота является особый порядок налогообложения, установленный в артиклях 344–356 директивы о налоге с оборота. В части 7 статьи 32 ЗНО установлено, при приобретении каких товаров и услуг обязанный по налогу с оборота, который осуществляет не облагаемый налогом оборот инвестиционного золота, может рассматривать подлежащий уплате налог с оборота в качестве входного налога с оборота. Это вне зависимости от обстоятельства, что товары и услуги приобретаются для нужд не облагаемого оборота. В некоторых случаях можно оборот инвестиционного золота и с ним связанных услуг обложить налогом с оборота на основании пункта 4 части 3 статьи 16 ЗНО.

8) товар, при приобретении которого отсутствовало право на вычет входного налога с оборота,

за исключением случая, когда товар приобретён до регистрации покупателя обязанным по налогу с оборота или если при приобретении товара входной налог с оборота был вычтен частично.

Налоговое освобождение не применяется при продаже товаров, которые были приобретены до регистрации лица в качестве обязанного по налогу с оборота, в этом случае можно применить право на вычет входного налога с оборота в более поздний период налогообложения (в части товара, приобретённого для отчуждения или в качестве производственного материала – часть 5 статьи 29 ЗНО). Налоговое освобождение не применяется также в случае, когда у обязанного по налогу с оборота было право частично вычесть входной налог с оборота при приобретении товара.

Последнее обновление 12.11.2025