



Selgitavad märkused

seoses

2017. aastal jõustuvate ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel

(nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 1042/2013)

Märkus. Käesolevad selgitavad märkused ei ole õiguslikult siduvad. Need sisaldavad üksnes praktilisi ja mitteametlikke suuniseid selle kohta, kuidas tuleks ELi õigusakte vastavalt komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi arvamustele kohaldada.

OLULISED SISSEJUHATAVAD MÄRKUSED

Siinsetes selgitavates märkustes antakse taustteavet seoses eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud teenuste osutamise kohta, ning selgitatakse, kuidas neid eeskirju tuleks Euroopa Komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraadi arvamuse kohaselt mõista.

Käesolevad selgitavad märkused ei ole õiguslikult siduvad ega takista liikmesriike ja nende maksuametite võtmast vastu samasisulisi riiklikke suuniseid.

Käesolevate selgitavate märkuste **eesmärk** on **parandada arusaamist Euroopa õigusaktidest**, eelkõige nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusest (EL) nr 1042/2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas. Neid märkusi võib pidada **suunavaks vahendiks**, mida saab kasutada selleks, et selgitada Euroopa käibemaksualaste õigusaktide praktilist rakendamist kinnisasjaga seotud teenuste puhul.

Selgitavad märkused on koostanud Euroopa Komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraat (TAXUD) pärast ulatuslikke konsultatsioone liikmesriikide ja äriühingute esindajatega.

Siinsed selgitavad märkused ei ole õiguslikult siduvad. Nendega ei väljendata Euroopa Komisjoni ametlikku arvamust ja Euroopa Komisjon ei ole seotud ühegi märkustes esitatud seisukohaga. Selgitavad märkused ei pruugi esindada kõikide liikmesriikide arvamusi. Liikmesriikide maksuametid võivad välja anda ka eraldi suunised käibemaksueeskirjade kohaldamise kohta kinnisasjaga seotud teenuste puhul. Sidusrühmi, kes otsivad konkreetsele küsimusele täpset, täielikku ja siduvat vastust, kutsutakse üles võtma ühendust oma riigi maksuametiga,¹ kellel lasub subsidiaarsuse põhimõtte kohaselt peamine vastutus oma maksustatavate isikute käibemaksualaste õigusaktide tõlgendamise ja kohaldamise teavitamise eest.

Käesolevad selgitavad märkused ei ole kõikehõlmavad: neis käsitletakse üksnes teatud küsimusi, mille puhul peeti soovitatavaks anda selgitusi. Selgitavate märkuste kasutajatel soovitatakse lugeda nii I osas esitatud üldisi tähelepanekuid kui ka II osas esitatud konkreetseid tähelepanekuid, sest I osa selgitused on sageli olulised erisätete korralikuks mõistmiseks.

Töö märkuste täiendamise jätkub: siinsed selgitavad märkused ei ole lõplikud, vaid peegeldavad asjade seisut teatud ajahetkel vastavalt olemasolevatele teadmistele ja kogemustele.

¹ Lisateavet riigisiseste käibemaksueeskirjade kohta ja riikide maksuametite kontaktandmed leiab aadressilt http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm.

Sisukord

1.	OSA Üldised tähelepanekud KINNISASJAGA seotud teenuste kohta.....	9
1.1.	Ajalooline taust.....	9
1.2.	Rahvusvaheline taust.....	9
1.3.	Kinnisasjaga seotud teenuseid käsitleva erieeskirja eesmärk.....	9
1.4.	Kinnisasjaga seotud teenuseid käsitleva erieeskirja laad	10
1.5.	Eemalt osutatavate kinnisasjaga seotud teenuste maksustamine käibemaksuga	10
1.6.	Kinnisasjaga seotud teenuseid käsitleva erieeskirja kohaldamine mitmest osast koosnevate teenuste puhul.....	11
1.7.	Teenuse seotus ühe või mitme konkreetse kinnisasjaga.....	11
1.8.	Kinnisasjaga seotud teenused ja komplekslepingud	12
1.9.	Kinnisasjaga seotud teenuste osutajate kohustused	12
1.10.	Käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud erieeskirja ja käibemaksuga maksustamisel tunnustatava püsiva tegevuskoha mõiste koostoime.....	13
1.11.	Teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade ja käibemaksuvabastuste eeskirjade koostoime.....	13
1.12.	Riigisisestes õigusaktides sätestatud mõistete ja määratluste ebaolulisus erieeskirja kohaldamisel	13
1.13.	Asjakohased õigusaktid	14
2. OSA	Konkreetsed tähelepanekud käibemaksu käsitleva rakendusmääruse sätete kohta, mis on olulised kinnisasjaga seotud teenuste jaoks	15
2.1.	Üldine arusaam artiklitest 13b ja 31 a	15
2.2.	Mõiste „kinnisasi“ määratlus	15
2.2.1.	Mida hõlmab artikli 13b punkt a?	16
2.2.1.1.	Piiritletud maatükk.....	16
2.2.1.2.	Omandiõigus ja valdusõigus	17
2.2.2.	Mida hõlmab artikli 13b punkt b?	18

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

2.2.2.1.	Mida mõeldakse artikli 13b punktis b hoonete ja rajatiste all?	18
2.2.2.2.	Kas hoonet, mis ei ole täielik, tuleks käsitada artikli 13b punkti b alusel ikkagi hoonena?	18
2.2.2.3.	Mida tähendab „(üleval- või allpool merepinda) maaga püsivalt ühendatud” ja „mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada”?	19
2.2.3.	Mida hõlmab artikli 13b punkt c?	20
2.2.3.1	Millal moodustab hoonesse või rajatisse paigaldatud osa asjaomase hoone või rajatise lahutamatu osa?	21
2.2.4.	Mida hõlmab artikli 13b punkt d?	22
2.2.4.1.	Mida tähendab artikli 13b punktis d väljend „paigaldatakse püsivalt”?	22
2.2.4.2.	Kuidas hinnata, kas hoonet või rajatist on muudetud või lõhutud?	23
2.2.4.3.	Milline on artikli 13b punktide b, c ja d koostoime?	24
2.3.	Nende teenuste määratlus, millel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga.....	25
2.3.1.	Milline on artikli 31a lõigete 1, 2 ja 3 koostoime? Kuidas neid lõikeid tuleks koos lugeda?.....	25
2.3.2.	Kuidas tuleks hinnata piisavalt otsese seose olemasolu?	26
2.3.3.	Kas kriteeriumile „piisavalt otsene seos” saavad vastata teenused, mida osutatakse eemalt / väljastpoolt kinnisasja asukohta?	27
2.3.4.	Kas teenuse saaja staatus mõjutab osutatava teenuse liigitumist kinnisasjaga seotud teenuseks?	27
2.3.5.	Kas teenuse saaja asukoht mõjutab osutatava teenuse liigitumist kinnisasjaga seotud teenuseks?	27
2.3.6.	Kuidas mõista artikli 31a lõike 1 punkti a?	27
2.3.7.	Kuidas mõista artikli 31a lõike 1 punkti b?	27
2.3.8.	Kas artikli 31a lõike 1 punktid a ja b on kumulatiivsed?	28
2.4.	Konkreetsed näited kinnisasjaga seotud või mitteseotud teenuste kohta.....	28
2.4.1.	Kas artikli 31a lõikes 2 esitatud loetelu on soovituslik või ammendav?	28
2.4.2.	Projektide koostamine (artikli 31a lõike 2 punkt a ja lõike 3 punkt a)	29

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

2.4.2.1.	Millist õiguskorda kohaldatakse sellise kinnisasja kohta tehtavate uuringute suhtes, mille asukoht ei ole veel teada?	29
2.4.3.	Ehitusjärelevalve- ja turvateenused (artikli 31a lõike 2 punkt b)	29
2.4.3.1.	Millised teenused kuuluvad artikli 31a lõike 2 punkti b kohaldamisalasse?	29
2.4.3.2.	Kas artikli 31a lõike 2 punkt b hõlmab ka eemalt osutatud teenuseid?	30
2.4.3.3.	Kas turvasüsteemi paigaldamine jääb artikli 31a lõike 2 punkti b kohaldamisalasse?	30
2.4.4.	Hoonete ehitamine (artikli 31a lõike 2 punkt c)	31
2.4.4.1.	Mis liiki ehitustööd on artikli 31a lõike 2 punkti c kohaldamisalaga hõlmatud?	31
2.4.4.2.	Kuidas peaks käibemaksuga maksustama töötajate palkamist ehitustööde eesmärgil?	31
2.4.5.	Püsistruktuuride ehitamine (artikli 31a lõike 2 punkt d)	32
2.4.5.1.	Kas artikli 31a lõike 2 punkti d kohaldatakse ka jõe-, mere- või ookeanipõhja kinnitatud püsistruktuuride ehitamise suhtes?	32
2.4.5.2.	Millised ehitus- ja lammutustööd on artikli 31a lõike 2 punktiga d hõlmatud?	32
2.4.6.	Maatükil tehtud tööd ja põllumajandusteenused (artikli 31a lõike 2 punkt e)	32
2.4.6.1.	Mis liiki tööd ja põllumajandusteenused kuuluvad artikli 31a lõike 2 punkti e kohaldamisalasse?	33
2.4.7.	Kinnisasja seisundi ja sellega seotud riskide väljaselgitamine ja hindamine (artikli 31a lõike 2 punkt f)	33
2.4.7.1.	Mis on artikli 31a lõike 2 punkti f eesmärk?	33
2.4.8.	Hindamisteenused (artikli 31a lõike 2 punkt g)	34
2.4.8.1.	Millised kinnisasja hindamise teenused on hõlmatud artikli 31a lõike 2 punktiga g?	34
2.4.8.2.	Kas hoolsuskohustuse auditi teenused võivad liigituda artikli 31a lõike 2 punkti g alusel kinnisasjaga seotud teenuseks?	34
2.4.8.3.	Kas kinnisasja hindamise meetod on tähtis sellest seisukohast, kas asjaomast teenust käsitatakse kinnisasjaga seotud teenusena või mitte?	35

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

2.4.9.	Kinnisasja rendile ja üürile andmine (artikli 31a lõike 2 punkt h ja lõike 3 punkt b)	35
2.4.9.1.	Kuidas mõista väljendit „kinnisasja rendile või üürile andmine“ teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kohaldamisel?	35
2.4.9.2.	Kuidas tuleks mõista artikli 31a lõike 2 punkti h alusel kauba ladustamist, võttes arvesse Euroopa Liidu Kohtu seisukoha RR Donnelley kohtuasjas?	35
2.4.9.3.	Kuidas tuleks käsitleda koos lisateenustega osutatavaid ladustamisteenuseid?	36
2.4.10.	Majutamine (artikli 31a lõike 2 punkt i ja lõike 3 punkt d)	37
2.4.10.1.	Kas artikli 31a lõike 2 punkti i kohaldatakse ka majutuse suhtes, mida pakutakse väljaspool hotellisektorit (nt puhkemajad, puhkevillad, korterivahetus jne)?	37
2.4.10.2.	Millised teenused on hõlmatud artikli 31a lõike 2 punkti i sättega „osaajalise kasutamise õiguste muutmisest johtuv õigus viibida konkreetses kohas“?	37
2.4.11.	Kinnisasja või selle osaga seotud õiguste loovutamine või üleandmine (artikli 31a lõike 2 punkt j)	38
2.4.11.1.	Mis on artikli 31a lõike 2 punkti j eesmärk?	38
2.4.11.2.	Millised on artikli 31a lõike 2 punkti j kohaldamisala piirid?	39
2.4.11.3.	Kas artikli 31a lõike 2 punkti j saab kohaldada büroopinna jagamise suhtes?	39
2.4.11.4.	Kas artikli 31a lõike 2 punkti j saab kohaldada paatelamute suhtes?	39
2.4.12.	Hoonete hooldus, renoveerimine ja remont (artikli 31a lõike 2 punkt k)	40
2.4.12.1.	Kas artikli 31a lõike 2 punkt k hõlmab üksnes hoonete või ka muud liiki kinnisasjade hooldust, renoveerimist ja remonti?	40
2.4.12.2.	Kas artikli 31a lõike 2 punkt k hõlmab üksnes ulatuslikke hooldus-, renoveerimis- ja remonditöid või kohaldatakse seda ka hoonesiseste ja -väliste jooksvate hooldusteenuste suhtes?	40
2.4.13.	Püsistruktuuride hooldus, renoveerimine ja remont (artikli 31a lõike 2 punkti l)	40
2.4.13.1.	Kas artikli 31a lõike 2 punkti l saab kohaldada telekommunikatsioonitaristu suhtes?	40
2.4.14.	Masinate või seadmete paigaldamine või kokkupanemine (artikli 31a lõike 2 punkt m ja lõike 3 punkt f)	41

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

2.4.14.1.	Kuidas tuleks artikli 31a lõike 2 punkti m tõlgendada seoses artikli 13b punktidega c ja d?	41
2.4.14.2.	Millisest masina või seadme paigaldamise või kokkupanemise hetkest saab asjaomasest masinast või seadmest kinnisasi?	41
2.4.15.	Masinate või seadmete hooldus, remont, kontrollimine ja järelevalve (artikli 31a lõike 2 punkt n ja lõike 3 punkt f).....	41
2.4.15.1.	Kas artikli 31a lõike 2 punkti n kohaldatakse ka eemalt osutatud teenuste suhtes?	42
2.4.16.	Varahaldus (artikli 31a lõike 2 punkt o ja lõike 3 punkt g).....	42
2.4.16.1.	Mida mõeldakse artikli 31a lõike 2 punktis o varahalduse all?	42
2.4.16.2.	Mida tähendab „kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemine“? Kas üheainsa investeerimisvara valitsemine kuulub artikli 31a lõike 3 punkti g kohaldamisalasse?.....	42
2.4.17.	Kinnisasjaga seotud tehingute vahendusteenused (artikli 31a lõike 2 punkt p ja lõike 3 punkt d)	43
2.4.17.1.	Milline vahendustegevus liigitub kinnisasjaga seotud teenuseks? Milline on artikli 31a lõike 2 punkti p kohaldamisala?.....	43
2.4.17.2.	Kas artikli 31a lõike 2 punkti p kohaldatakse üksnes kinnisvaramaaklerite vahendustegevuse suhtes või ükskõik millise vahendusteenuseid osutava isiku suhtes?	44
2.4.17.3.	Kas artikli 31a lõike 2 punkt p hõlmab ka teenuseid, mille puhul kinnisasja müüki, rendile või üürile andmist, teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisasjaga seotud asjaõiguste kehtestamist või üleandmist lõppkokkuvõttes ei toimu?	44
2.4.17.4.	Miks on artikli 31a lõike 3 punktis d rõhutatud tingimust „kui vahendaja tegutseb teise isiku nimel ja eest“?.....	44
2.4.17.5.	Kuidas tuleks käsitleda olukorda, kus artikli 31a lõike 2 punktis p nimetatud vahendusteenused koosnevad mitmest osast (nt uuringud, sidemete loomine, veebisaidi tegemine, planeerimine ja kinnisasja omaduste analüüsimine)?.....	45
2.4.18.	Õigusteenused (artikli 31a lõike 2 punkt q ja lõike 3 punkt h).....	45
2.4.18.1.	Millised kriteeriumid võimaldavad kindlaks teha, kas teenus kuulub artikli 31a lõike 2 punkti q või artikli 31a lõike 3 punkti h kohaldamisalasse?	45
2.4.18.2.	Kas õigusteenused, mis on seotud rendi- või üürilepingute sõlmimisega, liigituvad kinnisasjaga seotud teenusteks?.....	47
2.4.18.3.	Kuidas mõista artikli 31a lõike 2 punkti q kontekstis väljendit „õigusliku seisundi muutumine“?.....	47

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

2.4.18.4.	Kas artikli 31a lõike 2 punkti q kohaldamisalasse kuuluvad üksnes sellised õigusteenused, mida osutavad juristid ja notarid?	47
2.4.18.5.	Mida tähendab artikli 31a lõike 2 punktis q väljend „teatavad kinnisasjaõigused“?	47
2.4.18.6.	Kas nõustamisteenused, mis eeldavad füüsilist kohalolekut või on seotud konkreetse kinnisasjaga, liigituvad artikli 31a lõike 2 punkti q alusel kinnisasjaga seotud teenusteks?	48
2.4.18.7.	Kas õigusteenused, mis on seotud kinnisasja ostu rahastamisega või investeerimisnõustamisega, liigituvad kinnisasjaga seotud teenusteks?	48
2.4.19.	Reklaamiteenused (artikli 31a lõike 3 punkt c)	48
2.4.19.1.	Mida on mõeldud artikli 31a lõike 3 punktis c mõiste „reklaamiteenused“ all?	48
2.4.19.2.	Kas artikli 31a lõike 3 punkti c kohaldatakse ka juhtumite suhtes, kus reklaamiteenus hõlmab kinnisasja füüsilist muutmist, näiteks hoone osa ülevärvimist?	49
2.4.20.	Messi- või näitusekoha pakkumine koos muude seotud teenusega (artikli 31a lõike 3 punkt e)	49
2.4.20.1.	Milline on artikli 31a lõike 3 punkti e kohaldamisala?	49
2.4.20.2.	Kuidas määratleda artikli 31a lõike 3 punkti e alusel väljendit „messi või näitusekoha pakkumine“?	50
2.4.21.	Vahenditega varustamine eesmärgiga teha tööd kinnisasjal (artikkel 31b)	50
LISA	Väljavõtted asjakohastest õigusaktidest.....	52

1. OSA

ÜLDISED TÄHELEPANEKUD KINNISASJAGA SEOTUD TEENUSTE KOHTA

1.1. Ajalooline taust

1. Euroopa käibemaksualaste õigusaktide alusel on kinnisasjaga seotud teenuste maksustamise koht määratletud käibemaksudirektiivi² artiklis 47 sätestatud erieeskirjaga. Selle eeskirjaga on ette nähtud, et kinnisasjaga seotud teenuste osutamise koht on kinnisasja asukoht.
2. Kaaludes teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade läbivaatamist, mis algas Euroopa Komisjoni esimese ettepanekuga 2003. aastal ja lõppes nõukogu direktiivi 2008/8/EÜ³ vastuvõtmisega, otsustas nõukogu jätta alles erieeskirja, mis hõlmab kinnisasjaga seotud teenuste maksustamise kohta.
3. Samal ajal on käibemaksukomitees⁴ arutatud mitmeid selle sätte tõlgendamise küsimusi ja on lepitud kokku mõned suunised, eeskätt selliste eristsenaariumide jaoks nagu kinnisasjale viitavate õigusteenuste osutamine, messi- või näitusekoha pakkumist sisaldavate pakett-teenuste pakkumine jne⁵. Paraku ei lepitud neis suunistes sageli kokku ühehäälselt.
4. Et tuua ELis asuva kinnisasjaga seotud teenuste käibemaksuga maksustamise rohkem järjepidevust, tõhusust ja kindlust, on käibemaksukomitees kokkulepitud suunised kinnisasjaga seotud teenuste kohta lõimitud käibemaksualase rakendusmääruse sätetesse⁶ ning seepärast muutuvad need alates 1. jaanuarist 2017 siduvaks ja vahetult kohaldatavaks kõikides liikmesriikides.

1.2. Rahvusvaheline taust

5. Kinnisasjaga seotud teenuseid puudutavaid erieeskirju, milles käsitletakse teenuste osutamise kohta, kohaldatakse peale Euroopa Liidu ka mõnes kolmandas riigis. ELi tasandil on see erieeskiri kooskõlas sihtkoha põhimõtte rakendamisega. Rahvusvahelisel tasandil⁷ on ühiselt kokku lepitud, et sellised erieeskirjad, mille puhul lähtutakse maksustamiskoha kindlaksmääramisel kinnisasja asukohast, võivad kaasa tuua maksustatavate õiguste õiglase jaotumise maksujurisdiktsioonide vahel.

1.3. Kinnisasjaga seotud teenuseid käsitleva erieeskirja eesmärk

6. Kinnisasjaga seotud teenuste suhtes kohaldatava teenuste osutamise kohta käsitleva erieeskirja eesmärk on tagada maksustamine eeldatavas teenuse tarbimise kohas. Seda eesmärki tuleks meeles pidada kõikides olukordades, kus

2 Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, 11.12.2006, lk 1).

3 Nõukogu direktiiv 2008/8/EÜ, 12. veebruar 2008, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT L 44, 20.2.2008, lk 11).

4 Käibemaksukomitee on nõuandekomitee, mis on moodustatud käibemaksudirektiivi artikli 398 alusel, et edendada käibemaksudirektiivi sätete ühtset kohaldamist. Komiteele ei ole antud mingeid seadusandlikke volitusi ja ta ei saa vastu võtta õiguslikult siduvaid otsuseid, kuid ta võib anda suuniseid.

5 Vt käibemaksukomitee 93. koosoleku suunised.

6 Nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 1042/2013, 7. oktoober 2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas (ELT L 284, 26.10.2013, lk 1).

7 Vt OECD väljatöötatud rahvusvahelised suunised käibemaksu / kaupade ja teenuste maksu kohta.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

õigusaktide praktiline rakendamine valmistab raskusi. Sellised olukorrad tuleks alati lahendada viisil, millega oleks tagatud, et käibemaksutulu saab liikmesriik, kus teenus eeldatavasti tarbitakse, võttes arvesse seda, et kinnisasjaga seotud teenuste tarbimise kohana käsitatakse kinnisasja asukohta. Seepärast ei saa selliste tehingute osalised mööda hiilida käibemaksudirektiivi artiklist 47, märkides oma lepingulistesse kokkulepetesse, et lepingu alusel osutatavate teenuste suhtes tuleks pigem kohaldada teenuste osutamise kohta käsitlevaid üldeeskirju.

1.4. Kinnisasjaga seotud teenuseid käsitleva erieeskirja laad

7. Käibemaksudirektiivi artiklis 47 sisalduv eeskiri on erieeskiri, mitte erand teenuste osutamise kohta käsitlevatest üldreeglitest, mis on sätestatud kõnealuse direktiivi artiklites 44 (ettevõtjate vahelised tehingud) ja 45 (ettevõtja ja tarbija vahelised tehingud). See erieeskiri kuulub V jaotise „Maksustatavate tehingute koht“ 3. peatüki „Teenuste osutamise koht“ 3. jakku „Erisätted“ ja seda ei tohiks tõlgendada erandina üldreeglitest⁸.
8. Vastavalt Euroopa Liidu Kohtu väljakujunenud praktikale tuleb sätteid, mis sisaldavad üldeeskirjadest tehtavaid erandeid (nt vabastused või alandatud määrad), tõlgendada kitsalt. Kuna käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud eeskiri ei ole erand, siis kinnisasjaga seotud teenuste suhtes ei ole see kitsalt tõlgendamise kriteerium kohaldatav.
9. Artikli 47 kohaldamisel tuleks objektiivselt hinnata käibemaksudirektiivis ja käibemaksu käsitlevas rakendusmääruses sätestatud tingimusi. Kõnealust erieeskirja kohaldatakse olenemata sellest, kas teenust osutatakse ärikliendile (ettevõtjate vahelised tehingud) või lõpptarbijale (ettevõtja ja tarbija vahelised tehingud).
10. Kui käibemaksudirektiivi artikli 47 kui kõnealuse direktiivi artiklite 44 ja 45 üldreeglite taustal kehtiva erieeskirja kohaldamisel peaks tekkima ebakindlus, tuleks tehingu maksustamisel käibemaksuga alati arvesse võtta selle erieeskirja eesmärki – võimaldada maksustamist liikmesriigis, kus teenust tarbitakse – ja teha objektiivne hindamine. Kõigepealt tuleks kontrollida, kas teenus kuulub artiklis 47 sätestatud erieeskirja kohaldamisalasse⁹. Kui see on nii, peetakse teenust kinnisasjaga seotuks. Kui see ei ole nii ja kohaldada ei saa ka ühtegi teist erieeskirja,¹⁰ kohaldatakse artiklites 44 ja 45 sätestatud üldreegleid.
11. Mõnikord võib ilmned, et täidetud on kahe või enama erieeskirja kohaldamise tingimused. Sellisel juhul tuleks kohaldada eeskirja, mis tagab kindlamini maksustamise eeldatavas teenuse tarbimise kohas¹¹.

1.5. Eemalt osutatavate kinnisasjaga seotud teenuste maksustamine käibemaksuga

12. Mõnel juhul võidakse kinnisasjaga seotud teenuseid osutada eemalt. Teenuse osutamise viis ei tohiks tavaliselt teenuse maksustamist käibemaksuga mõjutada, kui teenuse laad ei muutu. Ei saa ju välistada, et näiteks tänu nüüdisaegsele

8 Vt 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-166/05: Heger Rund, ja 27. Oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank.

9 Vt 17. juuni 2013. aasta otsus kohtuasjas C-155/12: RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, „punkt 29.

10 Samadel alustel tuleks kontrollida, kas teenus kuulub mõne käibemaksudirektiivi artiklites 46–59a sätestatud erieeskirja kohaldamisalasse. Kui see on nii, kohaldatakse käibemaksudirektiivi asjakohast sätet, mitte artiklites 44 ja 45 sätestatud üldreegleid.

11 Vt 3. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe,, punkt 39.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

tehnoloogiale saab mõnda kinnisasjaga seotud teenust osutada nii kohapeal kui ka eemalt.

13. Kui eemalt osutatud teenus on tõenäoliselt hõlmatud enam kui ühe teenuste osutamise kohta käsitleva erieeskirjaga (nt kinnisasjaga seotud teenuseid käsitleva eeskirja ja elektrooniliselt osutatavaid teenuseid käsitleva eeskirjaga), tuleb hinnata iga eeskirja kohaldamise tagajärgi, et määrata kindlaks, milline neist annab kõige parema tulemuse, silmas pidades maksustamise tagamist eeldatavas teenuse tarbimise kohas.

1.6. Kinnisasjaga seotud teenuseid käsitleva erieeskirja kohaldamine mitmest osast koosnevate teenuste puhul

14. Vastavalt Euroopa Liidu Kohtu väljakujunenud praktikale tuleb käibemaksu kohaldamisel pidada iga teenust tavaliselt eraldiseisvaks ja sõltumatuks¹². Ent kui tehing koosneb mitmest osast, tuleks hinnata, kas seda tuleks käsitleda ühe teenusena või mitme eraldiseisva ja sõltumatu teenusena¹³.
15. Teenust tuleks käsitada ühe teenusena, kui kaks või enam maksustatava isiku poolt osutatud teenusega hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik¹⁴. Et teha kindlaks, kas tarbijale, kes on tavaline tarbija, osutatakse mitut eraldi teenust või ühtainsat teenust, tuleb hinnata teenuse osutamise olulisi tunnuseid¹⁵.
16. Sama kehtib ka juhul, kui üks või mitu teenust moodustavad põhiteenuse ja muu või muud teenused moodustavad ühe või mitu kõrvalteenust, mida maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust. Teenust tuleb käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eriti siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid vahend, mille abil osutatavat põhiteenust parematel tingimustel kasutada¹⁶.
17. Mitmest osast koosneva teenuse korral tuleb kindlaks teha teenuse põhielement ja kontrollida, kas see on kinnisasjaga seotud või mitte.
18. Konkreetse teenusepaketi liigitamine üheks või mitmeks teenuseks peab toimuma juhtumipõhiselt, võttes arvesse nimetatud Euroopa Liidu Kohtu sätestatud kriteeriumeid¹⁷. Selle hindamise puhul tuleb arvesse võtta kõiki tehingu asjaolusid¹⁸.

1.7. Teenuse seotus ühe või mitme konkreetse kinnisasjaga

19. Kinnisasjaga seotud teenused hõlmavad tehinguid, mis on seotud nii ühe kui ka mitme kinnisasjaga. Asjaolu, et teenus on seotud rohkem kui ühe kinnisasjaga, ei

12 Vt 27. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-392/11: Field Fisher Waterhouse; 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN, punkt 22; 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed, punkt 35; ja 2. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-276/09: Everything Everywhere, punkt 21.

13 Vt 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-425/06: Part Service, punkt 51.

14 Vt 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04:Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 22, ja 2. detsembri 2010. aasta otsus, kohtuasjas C-276/09: Everything Everywhere, punktid 24 ja 25.

15 Vt näiteks 25. veebruar 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: Card Protection Plan,.

16 Vt otsus kohtuasjas C-349/96: Card Protection Plan, punkt 29; otsus kohtuasjas C-41/04:Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 20; kohtuotsus, otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN, punkt 22; otsus kohtuasjas C-276/09: Everything Everywhere, punktid 21 ja 22; ning kohtuotsus, Euroopa Liidu Kohus, Bog jt, C-497/09, punkt 53.

17 Vt 10. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-42/14: Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, punkt 30 jj.

18 Vt otsus kohtuasjas C-349/96: Card Protection Plan, punkt 27.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

takista teenust liigitamast teenuseks, millel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga käibemaksu käsitleva rakendusmääruse artikli 31a lõike 1 tähenduses.

20. Et saavutada maksustamine eeldatavas tarbimiskohas, saab käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud erieeskirja kohaldada vaid siis, kui teenus on seotud ühe või mitme konkreetse kinnisasjaga, st ühe või mitme selgelt kindlaks tehtud või kindlaks tehtava kinnisasjaga. Olukordades, kus kinnisasja ei ole võimalik kindlaks teha, ei saa maksustada teenust jurisdiktsioonis, kus on kinnisasja asukoht. Sellistel puhkudel tuleks järeldada, et teenus ei ole kinnisasjaga piisavalt seotud.
21. Kui teenus on seotud ühe või mitme konkreetse kinnisasjaga, tuleks kõikide stsenaariumide puhul nõuetekohaselt hinnata, kas asjaomasel teenusel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga, nagu on määratletud käibemaksu käsitleva rakendusmääruse artiklis 31a.
22. Asjaolu, et üks või mitu kinnisasja asuvad ühe jurisdiktsiooni suuremal geograafilisel alal (nagu linn või piirkond) või eri liikmesriikides, ei takista iseenesest teenuse seostamist kinnisasjaga. Kui teenus hõlmab rohkem kui üht jurisdiktsiooni, tuleks maksustamisõigused jagada proportsionaalselt asjaomaste jurisdiktsioonide vahel.

1.8. Kinnisasjaga seotud teenused ja komplekslepingud

23. Lepingute sõlmimiseks on suur hulk võimalusi, sest teenuseosutajad võivad korraldada teenuste osutamise mitmel viisil. Näiteks võidakse kaasata teenuse osutamisse mitu allhankijat, klient võib asuda muus riigis kui kinnisasi jne.
24. Hinnates, kas teenus liigitub kinnisasjaga seotud teenuseks, tuleks arvesse võtta järgmist.
 - Kui teenus hõlmab rohkem kui üht kinnisasja, peavad kõik kinnisasjad olema selgelt kindlaks tehtud või kindlaks tehtavad.
 - Mitme konkreetse kinnisasjaga seotud teenuseid ei saa lugeda teenusteks, millel ei ole piisavalt otsest seost kinnisasjaga, ainuüksi seetõttu, et nad on seotud rohkem kui ühe kinnisasjaga või et asjaomased kinnisasjad asuvad eri liikmesriikides.
 - Asjaolu, et teenust osutatakse eemalt, et seda ei osutata otse kinnisasja omanikule või et seda osutatakse kliendile, kes asub muus riigis kui asjaomane kinnisasi, ei ole teenuse hindamisel (kas kinnisasjaga seotud või mitteseotud teenuseks) iseenesest otsustav.
 - Kui tegemist on aheltehingutega, tuleks iga teenuse osutamist hinnata eraldi, võttes arvesse asjaomaseid faktilisi asjaolusid.
 - Kui kompleksteenuse hõlmab lisaks kinnisasjaga seotud teenustele ka muid kaupu või teenuseid (st tegemist on mitut elementi hõlmava teenusega), tuleb kontrollida, kas tehingu põhielement on kinnisasjaga seotud teenus ja kas sellel teenusel on asjaomase kinnisasjaga piisavalt otsene seos (vt ka eespool esitatud selgitused mitmest osast koosnevate teenuste kohta).

1.9. Kinnisasjaga seotud teenuste osutajate kohustused

25. Kui teenuseosutaja osutab liikmesriigis käibemaksudirektiivi artikliga 47 hõlmatud teenuseid, on ta üldjuhul kohustatud maksma käibemaksu selle liikmesriigi maksuametile, kus asjaomane kinnisasi asub (vt käibemaksudirektiivi artikkel 193). Sellest tulenevalt peab teenuseosutaja tavaliselt registreerima end käibemaksukohustuslasena ja täitma asjaomases liikmesriigis kõiki sellekohaseid

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

kohustusi¹⁹. Kui teenus on seotud mitme kinnisasjaga, mis asuvad eri jurisdiktsioonides, peab teenuseosutaja maksma asjakohast käibemaksu ja registreerima end käibemaksukohustuslasena kõikides neis jurisdiktsioonides.

26. Iga liikmesriik võib siiski ette näha, et kui teenuseosutaja asukoht ei ole tema territooriumil, on tasutavat käibemaksu kohustatud maksma isik, kellele teenust osutatakse (vt käibemaksudirektiivi artikkel 194). Seepärast peaksid ettevõtjad kontrollima, kas liikmesriikides, kus ei ole nende asukoht, ent kus nad kavatsevad teutseda, on seda võimalust kasutatud.

1.10. Käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud erieeskirja ja käibemaksuga maksustamisel tunnustatava püsiva tegevuskoha mõiste koostoime

27. Püsiva tegevuskoha mõiste (mitte segi ajada otsese maksustamise puhul kasutatava püsiva tegevuskoha mõistega) on määratletud käibemaksu käsitleva rakendusmääruse artiklis 11. Sellel puudub seos erieeskirjaga, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud teenuste osutamise kohta.
28. Kui osutatud teenus liigitub kinnisasjaga seotud teenuseks, tuleb käibemaks tasuda liikmesriigis, kus kinnisasi asub (vt ka selgitused teenuseosutaja kohustuste kohta eespool [punktis 1.9](#)). See, et teenuse osutajal on asjaomases liikmesriigis püsiv tegevuskoht, ei ole seepärast kõnealuse teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel tähtis. Pelgalt asjaolu, et ettevõtjal on mingis liikmesriigis kinnisasi, ei võimalda järeldada, et tal on selles jurisdiktsioonis püsiv tegevuskoht.

1.11. Teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade ja käibemaksuvabastuste eeskirjade koostoime

29. Hinnates teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade ja käibemaksuvabastuste eeskirjade koostoimet, ei tohiks unustada, et ELi käibemaksusüsteemis kohaldatava üldise lähenemise kohaselt tuleks kõigepealt kindlaks teha konkreetse teenuse osutamise koht ja alles järgmise sammuna vaadelda kindlakstehtud jurisdiktsioonis (liikmesriik või kolmas riik) selle teenuse suhtes kohaldatavaid eeskirju. Selle käigus selgitatakse välja, kas asjaomane teenus on maksustatav (ja kui on, siis millise määraga) või maksuvaba. Teisisõnu, ehkki konkreetne teenus võib olla käibemaksuvaba, ei muuda see vajadust teha kõigepealt nõuetekohaselt kindlaks teenuse osutamise koht.

1.12. Riigisisestes õigusaktides sätestatud mõistete ja määratluste ebaolulisus erieeskirja kohaldamisel

30. Et saavutada käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud erieeskirja ühtne tõlgendamine ja järjekindel kohaldamine kogu Euroopa Liidus, peaksid ELi käibemaksualaste õigusaktide rakendamise eest vastutavad maksuametid vältima oma riigisisestest õigusaktidest tulenevate määratluste ja mõistete kasutamist.
31. Seepärast peavad käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisel olema hindamise aluseks määratlused, mis on esitatud ELi käibemaksualastes õigusaktides, mitte need, mida kohaldatakse liikmesriigi enda õiguses. Tõsiste kahtluste korral, mis võivad põhjustada topeltmaksustamise või maksustamata jätmise, peaksid liikmesriigid tõstatama asjaomase küsimuse käibemaksukomitees.

¹⁹ Lisateavet liikmesriikides endas kohaldatavate eeskirjade kohta leiab aadressilt http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm.

1.13. Asjakohased õigusaktid

32. Käesolevates selgitavates märkustes osutatud õigusaktide hulka kuuluvad
 - nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi ja mida on muudetud direktiiviga 2008/8/EÜ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“);
 - nõukogu rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, 15. märts 2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed ja mida on muudetud 7. oktoobri 2013. aasta määrusega (EL) nr 1042/2013 (edaspidi „käibemaksu käsitlev rakendusmäärus“).
33. Kõiki asjakohaseid õigusnorme on tsiteeritud selgitavate märkuste lõpus sõnastuses, mida kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2017.
34. Osutamisel mõnele käibemaksu käsitleva rakendusmääruse artiklile ei ole lisatud viidet sellele konkreetsele õigusaktile, vaid on nimetatud üksnes asjaomane artikkel. Kõigil muudel juhtudel täpsustatakse, millisele õigusaktile on osutatud.

2. OSA

KONKREETSED TÄHELEPANEKUD KÄIBEMAKSU KÄSITLEVA RAKENDUSMÄÄRUSE SÄTETE KOHTA, MIS ON OLULISED KINNISASJAGA SEOTUD TEENUSTE JAKS

2.1. Üldine arusaam artiklitest 13b ja 31 a

35. Käesolevate selgitavate märkuste 2. osas antakse selgitusi nende käibemaksu käsitleva rakendusmääruse sätete kohaldamise kohta, mille eesmärk on määrata kindlaks kinnisasjaga seotud teenuste osutamise koht.
36. Kui teenused liigituvad kinnisasjaga seotud teenusteks, on nende osutamise koht vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 47 kinnisasja asukoht.
37. Et teenust käsitataks kinnisasjaga seotud teenusena, peab sel olema piisavalt otsene seos kinnisasjaga.
38. Seepärast tuleks esimese asjana hinnata, kas teenus on seotud kaubaga, mida saab liigitada kinnisasjaks. Artikli 13b eesmärk on esitada mõiste „kinnisasi“ määratlus. Seda sätet on selgitatud allpool [punktis 2.2](#).
39. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleks teiseks hinnata, kas teenuse ja sellega seotud kinnisasja vahel on piisavalt otsene seos, et teenus liigituks kinnisasjaga seotud teenuseks. Artikli 31a eesmärk on aidata kindlaks teha, kas teenusel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga või mitte. Seda sätet on selgitatud allpool [punktides 2.3 ja 2.4](#).
40. Praktikaks võib ette tulla eri olukordi ja asjaolusid, mis tähendab, et iga üksikjuhtumit ei ole võimalik selles raamistikus vaadelda. Seepärast keskendutakse selgitustes kriteeriumidele, mille abil saab lugeja kindlaks määrata, kas teenus on seotud kinnisasjaga või mitte.

2.2. Mõiste „kinnisasi“ määratlus

Artikkel 13b

Kinnisasjana käsitatakse direktiivi 2006/112/EÜ kohaldamisel järgmist²⁰.

41. Ehkki enamikul juhtudel tundub, et seda, kas kaup või vara on laadilt kinnisasi, on üsna kerge kindlaks teha, võivad mõned konkreetsed juhtumid tekitada kahtlusi. Seepärast on Euroopa seadusandja leppinud artiklis 13b kokku mõiste „kinnisasi“ ühtses määratluses, mida kohaldatakse kõikides liikmesriikides.
42. See määratlus tugineb suuresti Euroopa Liidu Kohtu otsusele Fonden Marselisborg Lystbådehavn kohtuasjas²¹. Seoses käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis I sätestatud maksuvabastusega kinnisasja rendile- ja üürileandmise puhul sedastas kohtujurist kõnealuses kohtuasjas, et kinnisasja on võimalik määratleda kui „*maapinna piiritletud osa koos sellele alaliselt püstitatud hoonetega, millele saab tekkida omand ning valdus*“²².

20 Osa teksti on esitatud paksus kirjas lihtsalt selleks, et hõlbustada dokumendi lugemist.

21 Vt 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-428/02: Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

22 Vt kohtujuristi ettepanek kohtuasjas C-428/02: Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 30.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

43. Artiklis 13b sätestatud kinnisasja määratlus on nelja kategooria (punktid a–d) lisamise tõttu kohtupraktikast üksikasjalikum ning selle eesmärk on eristada käibemaksu kohaldamise vaatenurgast kinnisasja ja materiaalsel vallasasja.
44. Kuna kinnisasja mõiste hindamisel tuleks alati lähtuda üksnes artiklis 13b sätestatud määratlusest, on kasulik mõista, kuidas seda määratlust on tõlgendatud.
45. Ühelt poolt on olemas kaup, mille liikumine või liigutamine ei ole lihtne (nt maa, ehitised, puud, põllukultuurid). See kaup on kinnisasi, mis on hõlmatud artikli 13b punktiga a või b. Teisalt on olemas kaup, mille liikumine või liigutamine on võimalik, kuid mida käsitletakse kinnisasjana, sest see on tihedalt seotud kinnisasjaga või sellesse paigaldatud (nt liftid, ukSED, aknad). See kaup on hõlmatud artikli 13b punktiga b, c või d.
46. Artiklis 13b esitatud nelja kategooriat sisaldav loetelu on ammendav. Siiski ei tohiks pidada neid kategooriaid üksteist välistavaks – mõni kaup võib kuuluda enam kui ühte kategooriasse, nagu on kirjeldatud allpool. Et teha kindlaks, kas teenus on seotud kinnisasjaga, on oluline kontrollida, kas teenus on seotud vähemalt ühega neist neljast kategooriast.
47. Tuleks rõhutada, et asjaolu, et kaup võib liigituda kinnisajaks ühe või mitme kõnealusel määratlusel esitatud kategooria alusel, ei tähenda seda, et kõik selle kaubaga seotud teenused peaksid olema seotud kinnisasjaga. Käibemaksuga maksustamisel käsitletakse kinnisasjaga seotud teenustena vaid neid, millel on „piisavalt otsene seos kõnealusel kinnisasjaga“ (vt üksikasjalikum kirjeldus allpool [punktides 2.3 ja 2.4](#)).

Artikli 13b punkt a: nii maapinnal kui ka maapinna all asuv mis tahes piiritletud maatükk, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse

2.2.1. Mida hõlmab artikli 13b punkt a?

48. Et käsitada kaupa artikli 13b punkti a alusel kinnisajana, peavad olema täidetud kaks kumulatiivset tingimust: 1) see peab olema maapinnal või maapinna all asuv piiritletud maatükk ja 2) selle suhtes peab olema võimalik kehtestada omandiõigus ja valdusõigus (vt allpool [punktis 60](#) esitatud erimärkus sidesõna „ja“ kohta).

2.2.1.1. Piiritletud maatükk

49. „Piiritletud maatükk“ tähendab, et kinnisajana käsitletav kaup koosneb selgelt kindlaks tehtud või kindlaks tehtavatest maa-aladest, mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse. Mõiste „maa“ on laiulatuslik, sest viide maale nii ülal- kui ka allpool selle pinda hõlmab pinnast ennast ja kõike, mis on selle peal, kuid ka seda, mis on selle all.
50. Pinnas hõlmab igat maatükki, sealhulgas seda, mis on kaetud veega, st mere, ookeanide, jõgede, järvede ja muude siseveekogudega.
51. Viidatud on ka sellele, mis asub maapinnal. Sätte konteksti arvesse võttes ei käsitata kinnisajana sugugi kõike, mis on lihtsalt pinnase peal.
52. Kaup peab olema ka maa külge kinnitatud või sellesse juurdunud. Seepärast hõlmab kõnealusel säte eeskätt puid ja põllukultuure (tuleb märkida, et kuna nende juured asuvad maa sees, on nad hõlmatud ka määratlusega „maapinna all asuv“), seni kuni need on maa küljes kinni.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

53. Sätet tuleks kohaldada ka maa peal asuvate jõgede, järvede ja muude siseveekogude suhtes. Ehkki vesi võib liikuda, tuleks seda käsitada kinnisasjana, seni kuni seda ei ole oma vesikonnast teisaldatud.
54. Mõiste „pinnasealune“ hõlmab kõike, mis jääb maa alla. Seepärast käsitatakse naftaleiukohti, põhjaveekihte, mineraale ja muid maa alla (ka veealuse maa alla) jäävaid maavarasid kinnisasjana. Seni kuni neid varasid ei ole maa seest välja kaevandatud, peetakse neid maa osaks.
55. Järeldus, et vesi, nafta või muud pinnase peal või all leiduvad varad võivad liigituda kinnisasjaks, ei tähenda seda, et kõiki selliste varadega seotud teenuseid tuleks ilmtingimata käsitada kinnisasjaga seotud teenustena (vt eeskätt allpool [punkt 173](#)).

2.2.1.2. Omandiõigus ja valdusõigus

56. Võttes arvesse artikli 13b punkti a sõnastust, on kinnisasja mõistega hõlmatud vaid see kinnisvara, „mille suhtes saab kehtestada omandiõiguse ja valdusõiguse“.
57. Ehkki „omandiõigus“ ja „valdusõigus“ on mõisted, mida ei ole käibemaksudirektiivi kohaldamise otstarbel määratletud, peaksid liikmesriigid kohaldama neid käibemaksuga maksustamisel ühtselt, tuginemata riigisisestele määratlustele.
58. Et saada aru nende mõistete tähendusest, tuleks minna tagasi käibemaksudirektiivi artiklis 14 sätestatud kaubatarne määratluse juurde. Tuleks meelde tuletada, et artikli 13b eesmärk on määratleda mõiste „kinnisasi“, mis on tuletatud materiaalsest varast käibemaksudirektiivi tähenduses. Kaubatarne on „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“. Euroopa Liidu Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei viita kaubatarne omandi üleminekule kohaldatavas riigisisiseses õiguses ette nähtud korras, vaid hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool loovutab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada²³. Seepärast võib materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek aset leida isegi siis, kui vara seadusliku omandiõiguse üleminekut ei toimu. Loeb „majanduslik omandiõigus“ või „majanduslik kuuluvus“.
59. Kooskõlas selle arutluskäiguga tuleks kontrollida, kas kinnisasi kuulub kellelegi selles mõttes, et ta saab seda käsutada, justkui ta oleks kinnisasja omanik. Sellise omandi mõistega minnakse kaugemale lihtsast omandiõiguse omamise faktist.
60. Sellega seoses on iseloomulikud käibemaksu käsitlevas rakendusmääruses esinevad keelelised erinevused: mõnes keeleversioonis on viidatud omandiõigusele ja valdusõigusele, teistes aga omandiõigusele või valdusõigusele. See näitab, et isegi kui enamikus olukordades kuulub tegelik omandi- ja valdusõigus samale isikule, võib olla ka nii, et omandiõigus on antud ühele isikule ja valdusõigus teisele. Seepärast võib väljendit „omandiõigus ja valdusõigus“ tõlgendada omandiõiguse või valdusõigusena või omandiõiguse ja valdusõigusena.
61. Peale selle tähendab valitud sõnastus „saab kehtestada“ seda, et kaup võib liigituda kinnisasjaks isegi siis, kui hindamise hetkel ei ole kellelgi asjaomase kauba suhtes tegelikku omandi- või valdusõigust. Piisab sellest, et omandi- või valdusõigust saab kehtestada – selles peegeldub selle sätte võimalik

²³ Vt 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas, C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punktid 7–9 ja punkt 12; 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE, punkt 64; ning 11. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-88/09: Graphic Procédé, punkt 16.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

laiaulatuslikkus, sest selle kohaldamisalast jäävad välja üksnes kinnisasjad, mis ei saa eespool kirjeldatud mõttes kellelegi kuuluda²⁴.

62. Tavaliselt kajastab kinnisasja suhtes kehtestatud omandi- ja valdusõigust seda tõendav dokument ja/või kanne ametlikus registris. Need kujutavad endast siiski üksnes omandi- ja valdusõiguse tõendit. Omandi- ja valdusõiguse tõendamiseks võib olla eri viise ning isegi ilma kõnealuse tõendita on vaja kindlaks teha, kas omandi- ja valdusõigust on võimalik kehtestada.
63. Artikli 13b punkt a hõlmab ka võõrandamatuid kinnisasju, nagu riigi vara (nt järved, siseveekogud, sadamad, avalikud pargid), kuigi nende omandiõigus ei ole üleantav. Lisaks asjaolule, et nende õiguslik seisund võib riigiasutuste otsuste alusel aja jooksul muutuda, võidakse nendega seoses osutada teenuseid (nt ehitustööd, kasutusload), mida peetakse kinnisasjaga seotuks.

Artikli 13b punkt b: üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud mis tahes hoone või rajatis, mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada

2.2.2 Mida hõlmab artikli 13b punkt b?

2.2.2.1. Mida mõeldakse artikli 13b punktis b hoonete ja rajatiste all?

64. Hoonet võib määratleda kui (inimese loodud) ehitist, millel on katus ja seinad, näiteks maja või tehasehoone.
65. Mõiste „rajatis“ on laiemat tähendusega ja hõlmab muid (inimese loodud) ehitisi, mis ei liigitu tavaliselt hooneks (lisaselgitused osade, seadmete või masinate kohta, mis võivad liigituda kinnisasjaks, leiab altpoolt [punktidest 2.2.3](#) ja [2.2.4](#)). Rajatiste hulka võivad kuuluda insener-tehnilised rajatised, nagu teed, sillad, lennujaamad, sadamad, tammid, gaasijuhtmed, vee- ja kanalisatsioonisüsteemid, samuti tööstusrajatised, nagu elektrijaamad, tuuleturbiinid, naftatöötlemisettevõtted jne.
66. Tasub märkida, et hoonet või rajatist käsitatakse kinnisasjana koos kõigi selle oluliste osadega. Sõna „oluline“ ei viita üksnes hoone või rajatise konstruktsioonile, vaid ka igale hoonesse või rajatisse paigaldatud osale, mis moodustab asjaomase hoone või rajatise lahutamatu osa või on paigaldatud sinna püsivalt ning millega on moodustunud tervik, nii et ilma selle osata ei oleks hoone või rajatis täielik või selle seisund halveneks. Seda, mil määral need hoonesse või rajatisse paigaldatud osad peaksid samuti liigituma kinnisasjaks, on käsitletud üksikasjalikult allpool [punktides 2.2.3](#) ja [2.2.4](#).
67. Et liigituda kinnisasjaks, peavad hooned ja rajatised olema kas üleval- või allpool merepinda maaga püsivalt ühendatud ning neid ei tohiks olla võimalik hõlpsasti lammutada või liigutada²⁵.

2.2.2.2. Kas hoonet, mis ei ole täielik, tuleks käsitada artikli 13b punkti b alusel ikkagi hoonena?

68. Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõikes 2 esitatud määratluse alusel on hoone igasugune maaga püsivalt ühendatud ehitis.

²⁴ Kuna rahvusvaheliste vete puhul võib tekkida mõningaid küsimusi, tasub märkida, et ÜRO mereõiguste konventsiooni kohaselt on avameri avatud kõikidele riikidele. Ehkki ükski riik ei saa kohaldada ühegi avamere osa suhtes oma suveräänseid õigusi, võib riik (või selle jurisdiktsiooni kuuluv isik) teostada avamerel selliseid töid nagu mere- või ookeanipõhja ja sellealuse maapõue puurimine, süvendamine ja kaevandamine. Need tööd on seotud kinnisasjaga, ehkki see maatumük ei kuulu kellegi suveräänsete õiguste alla.

²⁵ Vt 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas, C-315/00: Rudolf Maierhofer, ja 15. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-532/11: Leichenich.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

69. Seepärast on hoone, olenemata sellest, kas ta on täielik või mitte (nt kui hoonel ei ole katust või aknaid, nagu iidsetel monumentidel), ikkagi hõlmatud artikli 13b punktiga b, kui see on maaga püsivalt ühendatud. See kehtib ka hoonete puhul, mis on alles ehitusjärgus – neist saab kinnisasi ehitamise käigus, kui ehitis ühendatakse püsivalt maaga. Isegi kui see ei ole veel elamiskõlblik või otstarbekohane, tuleks sellist ehitist käsitada kinnisasjana.
70. Sama arutluskäik kehtib rajatiste puhul. Käibemaksu käsitlevas rakendusmääruses on viidatud hoonetele ja rajatistele, käibemaksudirektiivis on aga osutatud üksnes maaga püsivalt ühendatud ehitistele. Seepärast on olenemata sellest, kas ehitis liigitub hooneks või rajatiseks, kinnisasjaks liigitumisel otsustav see, kas see ehitis on maaga püsivalt ühendatud.
71. Tuleks märkida, et artikli 13b punktide c ja d eesmärk (vt lisaselgitused allpool [punktides 2.2.3](#) ja [2.2.4](#)) on hinnata, kas ja mil määral tuleks teatavaid hoonesse või rajatisse paigaldatud ja asjaomast hoonet või rajatist täiendavaid või sisustavaid elemente käsitada samuti kinnisasjana. Hoonet või rajatist täiendavate või sisustavate ja hoone või rajatise elamiskõlblikuks või otstarbekohaseks muutvate elementide puudumine ei takista nende ehitiste käsitamist kinnisasjana.

2.2.2.3. Mida tähendab „(üleväl- või allpool merepinda) maaga püsivalt ühendatud” ja „mida ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada”?

72. Korraga peab olema täidetud kaks tingimust: 1) hoone või rajatis peaks olema (üleväl- või allpool merepinda) maaga püsivalt ühendatud ja 2) seda ei tohiks olla võimalik hõlpsasti lammutada või liigutada.
73. Tingimuse „maaga püsivalt ühendatud” kohaldamine eeldab paratamatult viitamist tingimusele, et hoone või rajatis peaks olema ühendatud nii, et seda „ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada”.
74. Kui hooned või rajatised, mille ühendamiseks maaga tuleb teha suuri taristutöid, vastavad ilmselgelt nendele kriteeriumidele, siis küsimusi võib tekkida olukordades, kus seatakse kahtluse alla hoone või rajatise iseloom või hoone või rajatise maaga ühendamisel kasutatud vahendi liik. Selle kohta on ilmekad näited paatelamu, mida kasutati Leichenichi kohtuasjas²⁶ nimetatud asjaoludel restoran-diskoteegina, või valmiselementidest ehitatud hooned, mis olid mõeldud teisaldamiseks ja uuesti kasutamiseks muus kohas Maierhoferi kohtuasjas²⁷ nimetatud asjaoludel.
75. Hoone või rajatis võib olla maaga püsivalt ühendatud eri vahendite abil: siduva materjaliga, nagu tsement, või kinnitusvahenditega, nagu köied, ahelad, poldid või ankrud.
76. Hoone või rajatise lugemisel kinnisasjaks on otsustav see, kas hoonet või rajatist on võimalik hõlpsasti lammutada või liigutada.
77. Euroopa Liidu Kohtu praktika kohaselt ei ole selleks, et hoonet või rajatist saaks käsitada kinnisasjana, nõutav, et see oleks maaga lahutamatu ühendatud²⁸. Kontrollida tuleb seda, et samme, mis on astunud hoone või rajatise paigalekinnitamiseks, ei saaks hõlpsasti, st ilma pingutuste ja märkimisväärsete kulutusteta tagasi pöörata.

26 Vt otsus kohtuasjas C-532/11: Leichenich.

27 Vt otsus kohtuasjas, C-315/00: Rudolf Maierhofer.

28 Vt otsus kohtuasjas C-532/11: Leichenich, punkt 23, ja otsus kohtuasjas, C-315/00: Rudolf Maierhofer, punkt 33.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

78. Kaubad, mis on oma laadilt teisaldatavad (nt moodulmajad, kioskid, paadid, karavanid), võidakse mõnel juhul – kui nad on mõeldud kasutamiseks püsiva asukohana – ühendada maaga viisil, mis muudab need ehitised tulemuslikult paigale kinnitatuks. Ehkki neid on võimalik nende teisaldatavuse tõttu hiljem põhimõtteliselt liigutada, tuleks need lugeda kinnisasjaks, sest paigale kinnitatud ehitist ei ole võimalik hõlpsasti lammutada või liigutada. Euroopa Liidu Kohtu sõnul ei ole kinnitus lihtne lahti võtta, kui seda ei saa teha pingutusteta ja märkimisväärsete kulutusteta²⁹.
79. Väljend „hõlpsasti lammutada või liigutada“ võib tekitada praktikas teatavaid raskusi, sest määrsõna „hõlpsasti“ on võrdlemisi subjektiivne ja ebatäpne mõiste, mis võib teatavalte asjaoludel nõuda juhtumipõhist analüüsi.
80. Kooskõlas füüsilise kriteeriumiga („pingutusteta“) ja majandusliku kriteeriumiga („märkimisväärsete kulutusteta“), mille Euroopa Liidu Kohus on näinud ette selle aspekti hindamiseks, võiks arvesse võtta ka järgmisi objektiivseid kriteeriume³⁰:
- vajadus kutseoskuste järele, mis viitab tööriistadele, seadmetele, oskusteabele jne, mis on vajalikud hoone või rajatise tegelikuks lammutamiseks või liigutamiseks (kasutades kraanat, treilerit, veoautot jne);
 - hoone või rajatise lammutamise või liigutamise toimingute/teenuse kogukulud võrreldes lammutatava või liigutatava hoone või rajatise väärtusega;
 - hoone või rajatise lammutamiseks või liigutamiseks vajalik aeg;
 - asjaolu, et hoone või rajatise lammutamisel või liigutamisel hoone või rajatis hävib või selle väärtus kahaneb märkimisväärselt.
81. Lisaks eespool loetletud kriteeriumidele võib sellega seoses olla oluline ehitise ettenähtud ja/või tegelik kasutus püsiva või mittepüsiva asukohana. Näiteks kiirtoitu pakkuvaid haagiskioskeid, mis asuvad mõnes paigas ajutiselt, ei tuleks – ehkki nad võivad olla maaga ühendatud – käsitada kinnisajana, kui kinnitustest piisab, et muuta kioskid nende kasutamise ajaks paigalseisvaks, kuid tegelikult on tegemist ajutiste ehitistega, mida saab hõlpsasti liigutada või lammutada. Ent kui neid kasutatakse püsiva asukohana, kus tegeleda majandustegevusega, võib neid käsitada kioskitena, mis ei ole hõlpsasti lammutavad või liigutavad, tulenevalt asjaolust, et kioskite kinnitus maa külge on piisav tagamaks nende muutmise paigalseisvaks pikemaks ajaks.
82. Seepärast võib kauba ettenähtud kasutus püsiva asukohana viidata sellele, et kaup on laadilt kinnisasi, kuid kriteeriumina ei ole see piisav, et teha kindlaks, kas seda ehitist tuleks käsitada kinnisajana. Kontrollida tuleks seda, kas ehitis on maaga püsivalt ühendatud nii, et seda ei saa hõlpsasti lammutada või liigutada.

Artikli 13b punkt c: hoone või rajatise mis tahes **lahutamatu osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik**, näiteks ukсед, aknad, katused, trepid ja liftid

2.2.3. Mida hõlmab artikli 13b punkt c?

83. Selle sätte kohaselt loetakse iga hoonesse või rajatisse paigaldatud osa kinnisasjaks, kui see moodustab asjaomase hoone või rajatise lahutamatu osa. „Lahutamatu“ tähendab seda, et ilma selle osata ei ole hoone või rajatis täielik.

²⁹ Vt otsus kohtuasjas C-532/11: Leichenich, punkt 23.

³⁰ Need kriteeriumid ei ole ammendavad ning sõltuvalt olukorrast võib üks kriteerium olla täpsem kui teine või mõned kriteeriumid võivad vajada samaaegset täitmist.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

84. Selle sätte tulemusel käsitatakse iga osa, mis oleks muidu vallasasi, kinnisasjana ainuüksi seetõttu, et asjaomane osa moodustab hoone või rajatise lahutamatu osa.

2.2.3.1 Millal moodustab hoonesse või rajatisse paigaldatud osa asjaomase hoone või rajatise lahutamatu osa?

85. Nagu eespool [punktis 66](#) on juba öeldud, tuleb hoonet või rajatist käsitada kinnisasjana koos kõigi selle oluliste osadega. Hoone või rajatise põhikonstruktsiooni kõrval tuleb kinnisasjaks lugeda ka teatavaid sellesse hoonesse või rajatisse paigaldatud osi, kui nad moodustavad selle hoone või rajatise lahutamatu osa.
86. Osa paigaldamine hoonesse või rajatisse artikli 13b punkti c alusel tähendab seda, et osa on paigutatud või kinnitatud sinna viisil, mis võimaldab seda osa asjaomases hoones või rajatises kohe kasutada. Tavaliselt on see kinnitatud hoone või rajatise külge või see võib olla lihtsalt sinna paigutatud ning üldjuhul on seda võimalik eemaldada või asendada.
87. See, kas paigaldatud osa tuleks lugeda osaks, ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik, sõltub mõistagi hoone või rajatise laadist.
88. Selle, millised elemendid moodustavad ehitise lahutamatu osa, määravad kindlaks selle kasutus ja eesmärk. Kui näiteks hoonet kasutatakse elamuna, käsitatakse selliseid elemente nagu asjaomasele hoonele paigaldatud ukсед ja aknad osadena, mis moodustavad kõnealuse hoonega terviku, sest neid elemente on vaja selleks, et hoone liigituks elamuks. Sellised elemendid ei pruugi olla samad mis need, mida on vaja laohoones või tehases või selliste rajatiste puhul nagu elektrijaamad, sillad või tunnelid. Et muuta hoone või rajatis selle sihipäraseks kasutamiseks sobivaks, on teatud asjaoludel vaja erielemente (nt suitsuimur tehases, kaitseelemendid vanglas).
89. Et käsitada elementi kinnisasjana, tuleb seepärast kontrollida, kas selle elemendi puudumise (või eemaldamise) korral muutuks hoone või rajatise laad nii, et seda ei saaks kasutada kavandatud otstarbel.
90. Osad, seadmed või masinad – isegi kui need on hoone või rajatise külge kinnitatud –, mis ei kaota eemaldamise korral oma eraldiseisvust või konstruktsioonilist terviklikkust, on pelgalt hoonesse või rajatisse paigaldatud elemendid, mille puudumine ei kahjusta hoone või rajatise täielikkust. Neid osi võib sellegipoolest käsitada kinnisasjana, kui nende eemaldamine tooks kaasa asjaomase hoone või rajatise lõhkumise või muutmise artikli 13b punkti d tähenduses (vt lisaselgitused allpool [punktis 2.2.4](#)).
91. Artikli 13b punktis c nimetatud näited on osa viimistluselementidest, ilma milleta loetaks mõnda hoonet või rajatist ebatäielikuks. Viimistluselemendid on ehitise elemendid, mis ei ole osa hoone või rajatise konstruktsioonist (need ei muuda hoonet või rajatist tugevamaks ega stabiilsemaks), vaid millega täiendatakse või varustatakse hoonet või rajatist. Sedavõrd kuivõrd need viimistluselemendid aitavad muuta täielikuks hoone või rajatise põhikonstruktsiooni, nii et seda hoonet või rajatist saab kasutada kavandatud otstarbel, käsitatakse neid elemente kinnisasjana. Artikli 13b punktis c osutatud näidetele võiks lisada viimistlemisel kasutatavad ehituselemendid, mis paigaldatakse konstruktsioonile, nagu isolatsioon, vaheseinad, sein- ja põrandakatted. Sama kehtib muude elektri-, sanitaar-, ventilatsiooni- ja kütteseadmete puhul peale põhiseadmete, mis on hõlmatud punktiga b. Kõik need osad on mõeldud selleks, et kasutada hoonet või rajatist veelgi paremini (või veelgi tõhusamalt) hoone või rajatisenäna.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

92. Meenutagem, et asjaolu, et mõni osa moodustab hoone või rajatise lahutamatu osa, ei tähenda seda, et hoonet või rajatist ei loetaks ilma selle osata kinnisasjaks. See tähendab hoopis seda, et kui selline element paigaldatakse hoonesse või rajatisse, tuleb seda käsitada samuti kinnisasjana, sest see täiendab hoonet või rajatist. Ilma uste või akendeta maja peetakse ikkagi majaks, kuid paigaldatud ukсед ja aknad aitavad muuta selle maja täielikuks, st muuta selle elamiskõlblikuks, ning seepärast tuleb neid käsitada kinnisasjana.
93. Erirajatiste puhul on järelduse tegemisel, et osa moodustab rajatise lahutamatu osa, otsustav see, kas asjaomase osa paigaldamine on rajatise jaoks ülioluline või väga vajalik, et liigituda asjaomast liiki rajatiseks. See on nii juhul, kui rajatis muutub ilma selle osata kasutuks. Näiteks tuulepargis on maaga püsivalt ühendatud tuuleturbiinile paigaldatud generaatori osad (nt tiivik) selle rajatise lahutamatud osad, ilma milleta ei oleks tuuleturbiin täielik.
94. Seepärast oleks sobilik järgmine kriteerium: hoonesse või rajatisse paigaldatud osa käsitatakse asjaomase hoone või rajatise lahutamatu osana, kui see aitab muuta hoone või rajatise täielikuks, pidades silmas sellisele hoonele või rajatisele tavaliselt omistatavaid omadusi ja hoonele või rajatisele määratud otstarvet.

Artikli 13b punkt d: mis tahes osa, seade või masin, mis **paigaldatakse** hoonesse või rajatisse **püsivalt** ja **mida ei saa ilma** hoonet või rajatist **lõhkumata või muutmata liigutada**

2.2.4. Mida hõlmab artikli 13b punkt d?

95. Selle sätte kohaselt loetakse kinnisasjaks iga hoonesse või rajatisse püsivalt paigaldatud osa, seade või masin, kui seda ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada.
96. Sättes on viidatud eeskätt seadmetele ja masinatele, kuid see võib hõlmata ka mis tahes muid osi.
97. Selle sätte mõjul käsitatakse iga osa, mis oleks muidu vallasasi, kinnisasjana ainuüksi seetõttu, et asjaomane osa on hoonesse või rajatisse püsivalt paigaldatud, nii et seda ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada.
98. Seda, mida tähendab osa „paigaldamine“, on selgitatud eespool [punktis 86](#).

2.2.4.1. Mida tähendab artikli 13b punktis d väljend „paigaldatakse püsivalt“?

99. Sõnades „paigaldatakse püsivalt“ ei tuleks ilmingimata näha artikli 13b punkti d kohaldamise tingimust, vaid pigem vahendit, mille abil mõista, millistel asjaoludel võib hoonesse või rajatisse paigaldatud osa eemaldamine kaasa tuua asjaomase hoone või rajatise lõhkumise või muutmise. Artikli 13b punkti d kohaldamisel on otsustav hoopis see, kas hoonesse või rajatisse alaliselt paigaldatud osa eemaldamine põhjustab sellele hoonele või rajatisele teatavaid kahjustusi. Seepärast viidatakse väljendiga „paigaldatakse püsivalt“ osadele, mis on paigaldatud hoonesse või rajatisse konkreetsel otstarbel ja mis on mõeldud sinna jääma või püsima seal muutumatutena.
100. Sõna „püsivalt“ võib tõlgendada kas subjektiivselt kui isiku kavatsust paigaldada osa hoonesse või rajatisse alaliselt, või objektiivselt, viidates ajale, mille jooksul osa on hoones või rajatises olnud. Kavatsus on kasulik põhimõte, mille abil teha kohe alguses kindlaks, kas paigaldustööde käigus on kavas kinnitada osa hoonesse või rajatisse kui mitte igaveseks, siis vähemalt asjaomase osa tavapäraseks kasutusajaks. Just see kinnitamine peaks muutma võimatuks

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

asjaomase osa eemaldamise, ilma et hoonet või rajatist selle käigus lõhutaks või muudetak.

101. Majandustegevuse eesmärgil kasutatavasse hoonesse või rajatisse paigaldatud osade puhul tuleks selle kindlaksmääramisel, mis liiki osad on paigaldatud tõenäoliselt püsivalt, eelistatavalt tugineda objektiivsele kriteeriumile. Tööstusseadmete ja -masinate kasutusaeg on lühem kui nende hoonete või rajatiste oma, kus neid kasutatakse. „Püsivalt“ tähendab selles kontekstis seda, et osi kasutatakse majandustegevuse käigus teatud aja jooksul otstarbel, milleks nad soetati.

2.2.4.2. Kuidas hinnata, kas hoonet või rajatist on muudetud või lõhutud?

102. Nagu eespool selgitatud, võib seade, masin või mis tahes muu osa olla paigaldatud hoonesse või rajatisse püsivalt, kuid oluline küsimus selle püsivuse juures on see, kas seda seadet, masinat või osa on võimalik eemaldada, lõhkumata või muutmata hoonet või rajatist, milles see on paigaldatud. Seepärast on vaja selgitada mõistete „lõhkuma“ ja „muutma“ tähendust.
103. Hoone või rajatise lõhkumine ja muutmine artikli 13b punkti d tähenduses on seotud nii selle hoone või rajatise osaga, kuhu asjaomane osa on kinnitatud, kui ka ülejäänud hoone või rajatisega.
104. Hoonete ja rajatiste puhul tähendab lõhkumine tavaliselt selliste kahjustuste tekitamist, et hoone või rajatis hävib või seda ei ole võimalik parandada.
105. Ei tohiks olla eriti keeruline otsustada, kas hoonesse või rajatisse püsivalt paigaldatud osa, seadme või masina liigutamisega lõhutakse hoone või rajatis ära. Sellegipoolest tasub meelde tuletada, et hoonesse või rajatisse „püsivalt paigaldatud osad“ ei tähenda ilmtingimata seda, et need osad on kinnitatud hoone või rajatise külge hingede, klambrite või mingit muud liiki kinnitusvahenditega. Näiteks võib sellise tööstusmasina eemaldamine, mis on paigaldatud masina omaduste tõttu (mõõtmed, kaal jne) tehasesse püsivalt, põhjustada tehasele (selle osale) kahjustusi (nt kui masina väljaviimiseks on vaja eemaldada katus või lammutada sein)
106. Seepärast hõlmab „lõhkumine“ olukordi, kus hoone või rajatis saab sellesse püsivalt paigaldatud osa eemaldamise tõttu tõsiseid kahjustusi või läbib olulise füüsilise muutuse.
107. „Muutmine“ ei ole nii põhjalik ümberkorraldus. Tavaliselt tähendab see võrdlemisi väikest, kuid olulist muutust omadustes või ülesehituses.
108. Muutmiseks võib tehniliselt lugeda seda, kui ükskõik mis, mis on hoonesse või rajatisse kinnitatud, monteeritakse sealt lahti. Väikesest kahjustusest või muutusest artikli 13b punkti d järgi kohaldatavaks muutmiseks siiski ei piisa. Hoone või rajatis peab muutuma olulisel määral.
109. Muutus on ilmselgelt ebaoluline lihtsalt seintele riputatud või seinte või põranda külge naelutatud või kruvitud eemaldamise puhul, mille tagajärjel jäävad põrandale või seintele üksnes jäljed (nt montaažiaugud), mida on kerge peita või parandada.
110. Näiteks masinat, mis on kinnitatud poltidega tehase põranda külge, et vältida tootmise ajal masina paigaltnihkumist, saab eemaldada pelgalt poltide väljavõtmisega põrandast. Poldide eemaldamisel saab põrand loomulikult mõnevõrra kannatada, kuid see ei kahjusta hoonet olulisel määral.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

111. Selle kindlakstegemisel, kas muudatus on oluline või mitte, võib kasu olla teabest hoone või rajatise parandamiseks vajalike pingutuste, aja või kulutuste hulga kohta. Samuti võib lisanäitaja olla see, kas osa eemaldamine põhjustab teatavat kahju eemaldatavale endale – näiteks seda tuleb pärast eemaldamist parandada, see kaotab pärast eemaldamist väärtuse, sel ei ole enam otstarvet või seda ei saa enam kasutada samal otstarbel.
112. Artikli 13b punkti d kohaldamisalasse kuulumiseks peab osa olema seepärast kinnitatud hoonesse või rajatisse piisavalt tugevasti, et moodustada tervik, millel on hoonest või rajatisest sõltumatu erifunktsioon ja mille eemaldamine tekitaks olulisi kahjustusi hoonetele või rajatistele ja võimalik, et ka eemaldatavale osale endale.

2.2.4.3. Milline on artikli 13b punktide b, c ja d koostoime?

113. Nagu eespool [punktis 46](#) on juba märgitud, ei tohiks artiklis 13b loetletud nelja kategooriat pidada üksteist välistavaks – mõni kaup võib kuuluda enam kui ühte kategooriasse.
114. Ent kui artikli 13b punkt b, milles käsitletakse püstitatud hooned või rajatise, hõlmab osi, mis „liidetakse” hoone või rajatisega selle ehitamise/renoveerimise/kohandamise käigus (nt tellised, tsement, betoon, sambad, talad), siis punkt c kätkeb osi, mis „paigaldatakse” hoonesse või rajatisse (selgituse selle kohta, mida tähendab osa paigaldamine, leiab [punktist 86](#) eespool).
115. Liidetud osad on hoone või rajatise konstruktsiooniosad (seinad, põrandad, karkass jne). Liidetud osad hõlmavad ka neid elemente, mis ehitatakse hoone või rajatise taristu või pealisehitisena, näiteks peamised sanitaarsüsteemid (kanalisatsioonivõrgud, veotorustikud, ühendus reoveekäitlusjaamaga, äravoolusüsteemid), peamised kütte-, jahutus- või ventileerimissüsteemid (nt kütte- või jahutustorud, ventilatsioonikanalid), peamised elektrisüsteemid (hoone- või rajatisesisene juhtmestik), maja/hoone peamine automaatikasüsteem jne.
116. Paigaldatud osad ei ole osa hoone või rajatise põhikonstruktsioonist, isegi kui nad võivad moodustada asjaomase hoone või rajatise lahutamatu osa. Need on mõeldud hoone või rajatise põhikonstruktsiooni täiendamaks, et hoonet või rajatist oleks võimalik kasutada sellele määratud otstarbel.
117. Punktis d nimetatud osad, seadmed või masinad täidavad konkreetset ülesannet või funktsiooni sõltumata hoonest või rajatisest, kus nad juhtumisi paiknevad. Isegi kui nad on kinnisasja külge füüsiliselt kinnitatud, ei ole nende eesmärk kinnisasja parem kasutamine (nagu on artikli 13b punktis b nimetatud osade puhul), vaid konkreetse otstarbe täitmine.
118. Samal ajal võib punktide c ja d kohaldamisala ka kattuda, sest osa paigaldamine võib mõnes olukorras olla hõlmatud nii punktiga c kui ka punktiga d. Selline olukord on näiteks siis, kui osa moodustab hoone või rajatise lahutamatu osa, mida ei saa liigutada ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata (nt maja marmortrepid, sisseehitatud kapp või köögimööbel).
119. Seepärast tuleb hoone või rajatise osa käsitada kinnisasjana vaid siis, kui selle eemaldamine hoonest või rajatisest mõjutaks asjaomase hoone või rajatise laadi või selle füüsilist terviklikkust.
120. Küsimused võivad tekkida seoses osade paigaldamisega hoone või rajatise konkreetsele osale, näiteks päikesepaneelide puhul. Kuna sõltuvalt nende osade paigaldamise viisist on võimalikud erinevad olukorrad, tuleks uurida hoolikalt asjaolusid, et teha kindlaks, kas paigaldamine vastab artikli 13b kriteeriumidele või mitte.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

121. Üldjuhul on päikesepaneelid hõlmatud artikli 13b punktiga b, sest nad on osa hoone taristust. Et päikesepaneelid saaksid täita oma konkreetset eesmärki, st toota elektrit või soojust, tuleb need tööpoolest ühendada hoone või rajatise elektri- või küttesüsteemiga. Kui päikesepaneelid paigaldatakse hoonele või rajatisele, ilma et need oleksid osa selle hoone või rajatise taristust, tuleks kindlaks teha, kas on täidetud artikli 13b punktides c või d sätestatud tingimused.
122. Nagu juba märgitud, võib juhtuda, et kaup on hõlmatud enam kui ühe artikli 13b sättega. Näiteks kui päikesepaneelid paigaldatakse hoone või rajatise katusele, võivad nad olla hõlmatud ka artikli 13b punktiga c, kui neist saab katuse osa selles mõttes, et nad ehitatakse katuse sisse ja nad täidavad katuse otstarvet. Sama kehtib akna otstarvet täitvate päikesepaneelide puhul Päikesepaneelidest ehitatud seinad on üldjuhul hõlmatud artikli 13b punktiga b, sest nad moodustavad hoone osa.
123. Kui ükskõik millises muus konkreetses olukorras, mis on seotud osa paigaldamisega hoonesse või rajatisse, tekivad kahtlused, tuleb teha juhtumipõhine analüüs, lähtudes sarnasest arutluskäigust: kas asjaomane osa on punkti b alusel osa ehitise, punkti c kohaselt ehitise lahutamatu osa või punkti d tähenduses ehitise püsivalt paigaldatud.

2.3. Nende teenuste määratlus, millel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga

Artikkel 31a

2.3.1. Milline on artikli 31a lõigete 1, 2 ja 3 koostoime? Kuidas neid lõikeid tuleks koos lugeda?

124. Artikli 31a eesmärk on aidata kindlaks teha kinnisasjaga seotud teenused, nagu need on määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 47. Artikli 31a lõikes 1 on antud suuniseid selle kohta, mis liigitub kinnisasjaga seotud teenuseks. Artikli 31a lõikes 2 on loetletud näited teenustest, mida tuleks pidada kinnisasjaga seotuks ja seepärast hõlmatuks käibemaksudirektiivi artikliga 47. Artikli 31a lõikes 3 on esitatud näited teenustest, mida **ei tuleks** käsitada kinnisasjaga seotud teenustena ja mis ei ole seepärast hõlmatud käibemaksudirektiivi artikliga 47.
125. Et teha kindlaks, kas teenust loetakse kinnisasjaga seotud teenuseks, tuleks:
 - kontrollida, kas teenust on nimetatud artikli 31a lõikes 2 – kui jah, on teenus hõlmatud käibemaksudirektiivi artikliga 47;
 - uurida, kas teenus on jäetud artikli 31a lõike 3 alusel käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisalast välja;
 - kui teenust ei ole võimalik leida kummastki loetelust, kontrollida, kas teenus vastab mõnele artikli 31a lõikes 1 sätestatud kriteeriumile.
126. Artikli 31a ülesehitust ning artikli 31a lõigete 1, 2 ja 3 koostoimet on võimalik selgitada selle sätte ajaloolise taustaga ja sooviga tagada õiguskindlus õigusraamistikus, mida iseloomustavad liikmesriikide enda õigusaktide vahelised suured lahknevused.
127. Tuleks meelde tuletada, et artikli 31a lõigetes 2 ja 3 loetletud näideteeni on jõutud käibemaksukomitees peetud aruteludel, kus liikmesriigid on mitmesuguste tõlgendustega ja topeltmaksustamise või maksustamata jätmise ohuga silmitsi seistes leppinud vastavalt vajadusele kokku arvukates suunistes.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

128. Käibemaksu käsitleva rakendusmääruse vastuvõtmise käigus vaatas nõukogu käibemaksukomitee suunised uuesti läbi ja leidis need olevat kindel alus näitlikustamiseks, mida on mõeldud artikli 31a lõikega 1, ja esitamaks loetelu juhtumitest, mis on nüüd hõlmatud artikli 31a lõigetega 2 ja 3.
129. Oluline on märkida, et artikli 31a lõikega 2 ei piirata artikli 31a lõike 1 kohaldamisala – selles on lihtsalt esitatud olukorrad, mis on ELi seadusandja arvates vastavuses nõudega, et peab olema seos kinnisasjaga.
130. Lõpetuseks tuleks rõhutada, et eeskirjade ühtne kohaldamine on võimalik vaid siis, kui riigisiseseid õigusmõisted³¹ jäetakse käibemaksu kohaldamisel kõrvale. See on oluline, et vältida topeltmaksustamist või maksustamata jätmist.

Artikli 31a lõige 1: direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 47 osutatud, kinnisasjaga seotud teenused hõlmavad ainult selliseid teenuseid, millel on piisavalt otsene seos kõnealuse kinnisasjaga. Teenustel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga järgmistel juhtudel:

- a) kui nad on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline;
- b) kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasi õigusliku või füüsilise seisundi muutmist

2.3.2. Kuidas tuleks hinnata piisavalt otsese seose olemasolu?

131. Tuleb meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud eeskiri on erieeskiri, mitte erand artiklites 44 ja 45 sätestatud üldreeglitest. Selle kohaldamisel tuleks objektiivselt hinnata käibemaksudirektiivis ja käibemaksu käsitlevas rakendusmääruses sätestatud tingimusi³² ([vt ka 1. osa punkt 1.4](#)). Selline lähenemine on kooskõlas teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade eesmärgiga, milleks on tagada maksustamine teenuse tarbimise kohas³³.
132. Et teenus oleks hõlmatud käibemaksudirektiivi artikliga 47, peab sel olema piisavalt otsene seos kinnisasjaga. Kuna suur hulk teenuseid võib olla nii või teisiti kinnisasjaga seotud, tuleks tunnistada, et vähest või kõrvalist seost ei tuleks pidada piisavaks, liigitamaks need teenused käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisalasse³⁴.
133. Eespool öeldust järeldub, et osutatud teenuse ja kinnisasi vahelise piisavalt otsese seose olemasolu tuleks hinnata objektiivselt artikli 31a lõike 1 punktides a ja b sätestatud kriteeriumide alusel.
134. Punktis a sätestatud kriteeriumid hõlmavad teenuseid, mille tulemus tuleneb kinnisasjast (nt hoone rentimine või kindlaksmääratud piirkonnas kalapüügiloa saamine), samal ajal kui punkti b alusel on kinnisasi osutatava teenuse keskne objekt (nt hoone remont). Lisateave selle kohta, kuidas mõista artikli 31a lõike 1 punktides a ja b esitatud kriteeriume, on esitatud allpool [punktides 2.3.6 ja 2.3.7](#).

31 Vt kohtujurist ettepanek kohtuasjas C-37/08: RCI Europe, eelkõige selle punkt 50.

32 Vt 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-166/05: Heger Rudi; otsus kohtuasjas C-41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank; ning kohtujurist Trstenjaki ettepanek kohtuasjas C-37/08: RCI Europe, eelkõige selle punkt 73.

33 Vt otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe, punkt 39.

34 Vt näiteks otsus kohtuasjas, C-166/05: Heger Rudi, C-166/05, punktid 23 ja 24, otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe, punkt 36.

Teenus peab igal juhul olema seotud ühe või mitme konkreetse kinnisasjaga³⁵ (vt ka [punkt 1.7](#) eespool).

2.3.3. Kas kriteeriumile „piisavalt otsene seos“ saavad vastata teenused, mida osutatakse eemalt / väljastpoolt kinnisasja asukohta?

135. See, kas teenust, mida osutatakse väljastpoolt kinnisasja asukohta / eemalt, saab lugeda kinnisasjaga seotud teenuseks, sõltub asjaomase teenuse laadist. Asjaolu, et teenust osutatakse (täielikult või osaliselt) eemalt, ei ole iseenesest takistus sellele, et teenusel on kinnisasjaga piisavalt otsene seos. Iga juhtumit tuleb hinnata objektiivselt, võttes arvesse faktilisi asjaolusid, artiklis 13b esitatud kinnisasja määratlust ja artikli 31a sätteid.

2.3.4. Kas teenuse saaja staatus mõjutab osutatava teenuse liigitumist kinnisasjaga seotud teenuseks?

136. Teenuse saaja staatus (see, kas isik on kinnisasja omanik või mitte) on teenuse liigitumise kindlakstegemisel ebaoluline: kõik sõltub asjaomase teenuse laadist ja objektiivsetest omadustest. Näiteks on ilmselge, et elamu remondi- või ehitusteenus on seotud kinnisasjaga, olenemata sellest, kas teenust osutatakse elamu omanikule, rentnikule või elanikule või mõnele teisele tarneahela tarnijale (nt allhanke korral).
137. Lisaks on käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisel ebaoluline, kas teenuse saaja on ettevõtja või lõpptarbija. Seega ei peaks teenuse saaja staatus mõjutama osutatava teenuse liigitumist kinnisasjaga seotud teenuseks.

2.3.5. Kas teenuse saaja asukoht mõjutab osutatava teenuse liigitumist kinnisasjaga seotud teenuseks?

138. Sellele küsimusele tuleb läheneda samamoodi kui eelmisele. Otsustav tegur on teenuse laad, mitte teenuse saaja asukoht. Teenuse maksustamine käibemaksuga ei saa sõltuda sellest, kas kinnisasi asub riigis, kus asub kinnisasja omanik, või sellest väljaspool. Iga teenuse hindamisel tuleb arvesse võttes faktilisi asjaolusid.

2.3.6. Kuidas mõista artikli 31a lõike 1 punkti a?

139. Artikli 31a lõike 1 punktis a on öeldud, et kinnisasjaga seotud teenus peab olema tuletatud konkreetsest kinnisasjast, mis moodustab teenuse koostisosa ning on osutatava teenuse jaoks keskne ja oluline. Sellist teenust ei ole võimalik osutada ilma aluseks oleva kinnisasjata, mis tähendab, et teenus tuleb osutada seoses konkreetse kinnisasjaga³⁶. Teenuse tulemus peab tulenema kõnealusest kinnisasjast. Teisisõnu on teenus tuletatud kinnisasjast, kui kinnisasja kasutatakse teenuse osutamisel, tingimusel et kinnisasi on teenuse peamine element³⁷.

2.3.7. Kuidas mõista artikli 31a lõike 1 punkti b?

140. Teenustel leitakse olevat kinnisasjaga piisavalt otsene seos, kui neid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutumist. Teisisõnu peab nende keskmes olema asjaomase kinnisasja õigusliku seisundi ja/või füüsiliste omaduste muutmise.

35 Vt otsus kohtuasjas C-155/12: RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, punktid 34 ja 35.

36 Vt ka selgitus piiritletud maatüki kohta [punktis 2.2.1.1](#) ja maapinna piiritletud osa kohta [punktis 1.7](#).

37 Vt otsus kohtuasjas C-166/05: Heger Rudi.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

141. Kinnisasja õigusliku seisundi muutmine peaks hõlmama mis tahes muudatuste tegemist kõnealuse kinnisasja õiguslikus olukorras.
142. Artikli 31a lõike 1 punktis b on viidatud füüsilise seisundi muutmisele, ilma et seda oleks rohkem täpsustatud. Seepärast tundub olevat õige eeldada, et igasugune kinnisasja füüsilise seisundi muutmine peaks olema piisav, et kuuluda selle sätte alla (sh teenused, millega püütakse füüsilise seisundi muutmist ära hoida). Märkimist väärib, et artikli 31a lõike 1 punktis b kasutatud väljendit „füüsilise seisundi muutmine“ ei tuleks tõlgendada nii, justkui see piirduks vaid oluliste muutustega. Teisisõnu peaks artikli 31a lõike 1 punktiga b olema hõlmatud isegi väikesed muudatused (millega ei muutu kinnisasja olemus), mis toovad kaasa kinnisasja füüsilise seisundi muutmise (nt teede, tunnelite, sildade, hoonete hooldamine või puhastamine).

2.3.8. Kas artikli 31a lõike 1 punktid a ja b on kumulatiivsed?

143. Artikli 31a lõike 1 punktid a ja b **ei ole** kumulatiivsed. Praktikaks on võimalik, et mõni teenus vastab mõlema sätte kriteeriumidele, kuid teenuse liigitumiseks kinnisasjaga seotud teenuseks piisab sellest, kui on täidetud vaid ühe sätte nõuded.
144. Nagu on selgitatud [punktis 2.3.1](#), tuleks teenust hinnata artikli 31a lõike 1 kriteeriumi alusel vaid siis, kui teenus ei kuulu kumbagi artikli 31a lõigetes 2 ja 3 esitatud loetellu.

2.4. Konkreetsed näited kinnisasjaga seotud või mitteseotud teenuste kohta

Artikli 31a lõige 2. Lõige 1 hõlmab eelkõige järgmist
--

2.4.1. Kas artikli 31a lõikes 2 esitatud loetelu on soovituslik või ammendav?

145. Artikli 31a lõikes 2 esitatud loetelu on puhtalt soovituslik. Selles on esitatud – nagu viitab sätte sõnastus („eelkõige”) – näited konkreetsetest teenusest, mille puhul ELi seadusandja on leidnud, et need on seotud kinnisasjaga käibemaksudirektiivi artikli 47 tähenduses. Sellega tagatakse õiguskindlus paljude tavapärase stsenaariumide puhul.
146. Artikli 31a lõikega 2 ei piirata artikli 31a lõikes 1 esitatud üldist kinnisasjaga seotud teenuse mõiste määratlust. Seepärast tuleks iga konkreetset olukorda, mis ei ole selgelt hõlmatud artikli 31a lõike 2 punktidega a–q või lõikega 3, hinnata juhtumipõhiselt artikli 31a lõikes 1 sätestatud kriteeriumide alusel.
147. Sama loogikat järgides on ELi seadusandja esitanud artikli 31a lõikes 3 soovitusliku loetelu teenustest, mida ei tuleks käsitada kinnisasjaga seotuna (vt [punkt 2.3.1](#) eespool).

Lihtsuse ja selguse huvides vaadeldakse järgnevates selgitustes kõrvuti kaasavat ja välistavat hinnangut, mis on antud mõnele nii artikli 31a lõikes 2 kui ka lõikes 3 nimetatud võrreldavale stsenaariumile.

2.4.2. Projektide koostamine (artikli 31a lõike 2 punkt a ja lõike 3 punkt a)

Artikli 31a lõike 2 punkt a: selliste hoone või hoone osade **projektide koostamine**, mis on ette nähtud mingi kindla ehituskruundi jaoks, hoolimata sellest, kas hoone on püstitatud või mitte.

Artikli 31a lõike 3 punkt a: selliste hoone või hoone osade projektide koostamine, mis ei ole ette nähtud mingi kindla ehituskruundi jaoks

2.4.2.1. Millist õiguskorda kohaldatakse sellise kinnisasja kohta tehtavate uuringute suhtes, mille asukoht ei ole veel teada?

148. Ehitustööde ettevalmistusetapp võib koosneda mitmest osast (nt põhimõtteliste projektide väljatöötamine, geostatsionaarsete uuringute tegemine), mis on rohkem või vähem tihedalt kinnisasjaga seotud. Mõnda teenust võib selles ettevalmistusetapis osutada ilma, et kinnisasja täpne asukoht oleks veel teada või kindel.
149. Sellistel asjaoludel – kui teenust osutatakse nii, et see ei ole seotud konkreetse maatüki või kinnisasjaga – ei saa asjaomast teenust käsitada teenusena, millel on piisav seos kinnisasjaga, ja see jääb väljapoole käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisala. Selliseid teenuseid tuleks maksustada vastavalt ettevõtjate vaheliste tehingute või ettevõtja ja tarbija vaheliste tehingute jaoks kehtestatud asjakohastele teenuste osutamise kohta käsitlevatele üldreeglitele sõltuvalt sellest, kas teenust osutatakse ärikliendile või lõpptarbijale, välja arvatud juhul, kui on kohaldatav mõni teine erieeskiri. Artikli 47 kohaldamisalasse kuuluvad üksnes teenused, mis on osutatud seoses kinnisasjaga, mille koht on teenuse osutamise ajaks kindlaks tehtud (vt ka selgitused [punktis 1.7](#) eespool).
150. Isegi kui sellisele teenusele nagu projektide koostamine ei järgne ehitustegevust ja ühtki hoonet ei püstitata, võib see teenus liigituda siiski kinnisasjaga seotud teenuseks, kui seda osutati seoses selgelt kindlaks tehtud asukohaga. Nii võib see olla ka juhul, kui teenuste osutaja osaleb hankes, kuid tal ei õnnestu seda võita.

2.4.3. Ehitusjärelevalve- ja turvateenused (artikli 31a lõike 2 punkt b)

Artikli 31a lõike 2 punkt b: ehitusjärelevalve- või turvateenused

2.4.3.1. Millised teenused kuuluvad artikli 31a lõike 2 punkti b kohaldamisalasse?

151. Artikli 31a lõike 2 punktis b on sätestatud, et ehitusjärelevalve- ja turvateenuseid tuleb käsitada kinnisasjaga seotud teenustena.
152. Kui seda teemat 2011. aastal käibemaksukomitees algul arutati, nimetati ehitusjärelevalvet kui näidet teenustest, mida osutatakse ehitustööde ettevalmistamise ja koordineerimise käigus. Õigupoolest on tegemist ühega neist teenustest, mis on sõnaselgelt loetletud käibemaksudirektiivi artiklis 47 kui teenus, mis on seotud kinnisasjaga.
153. Käibemaksu käsitleva rakendusmäärusega on ette nähtud ehitusjärelevalve- ja turvateenuste ühetaoline maksustamine.
154. Kohapealne järelevalve või ehitusjärelevalve on tavaliselt seotud teenustega, mida pakutakse ehitussektoris selle tagamiseks, et ehitus-, lammutus- või renoveerimistööd tehakse nõuetekohaselt kooskõlas tehniliste nõuete ja õigusnormidega, et nende tööde puhul peetaks kinni kindlaksmääratud tähtaegadest ja eraldatud eelarvest, et need tööd vastaksid asjakohastele

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

regulatiivsetele ja kvaliteedinõuetele ning et nende kohta oleksid olemas vajalikud tõendavad dokumendid. Need on eksperditeenused, mis hõlmavad sageli eri alltöövõtjate tegevuse koordineerimist ja mille eesmärk on kanda hoolt projekti eduka lõpuleviimise eest. Osa järelevalveteenusest võib seisneda ekspertide alalises või korrapärases kohalviibimises. Teine osa, sealhulgas selliste ülesannete täitmine nagu tööde planeerimine, alltöövõtjate tegevuse koordineerimine, dokumentide, sertifikaatide ja kinnituste koostamine ja väljastamine, võidakse ellu viia väljaspool ehitusplatsi.

155. Turvateenustel on teistsugune kohaldamisala. Ühest küljest võidakse neid osutada ettevalmistus- või ehitusetapis, et ennetada ehitusplatsil hoitavate seadmete ja materjali vargust või kahjustamist. Üldjuhul eeldab see, et kohapeal on turvatöötajad, kes kontrollivad töötajate ja tarnijate juurdepääsu ehitusplatsile, tagavad turvalisuse öösel, jälgivad ehitusplatsi videovalvesüsteemi abil jne. Teisest küljest võidakse turvateenuseid osutada ka pärast ehitus- või renoveerimistöde lõppu, et tagada elu-, kaubandus-, tööstus- või büroohoonete turvalisus. Neid teenuseid võidakse osutada turvaametnike füüsilise kohaloleku, hoonesse turvasüsteemide paigaldamise või mõlema võimaluse kasutamise kaudu.
156. Artikli 31a lõike 2 punkti b kohaldamisala hõlmab kõiki neid eri stsenaariume. Seepärast kohaldatakse juhul, kui teenuseosutaja tagab kinnisasja järelevalve või turvalisuse, käibemaksudirektiivi artiklit 47, ükskõik kas tegemist on rajatise, hoone või üksnes maatükiga. Kui vallasasja (nt hoones, ehitusplatsil või maatükil asuv osa, seade või masin) turvalisuse tagamiseks peab teenuseosutaja tagama ka kinnisasja enda turvalisuse, on ka see turvateenus hõlmatud käibemaksudirektiivi artikliga 47.

2.4.3.2. Kas artikli 31a lõike 2 punkt b hõlmab ka eemalt osutatud teenuseid?

157. Nagu eespool selgitatud, on artikli 31a lõike 2 punkti b kohane järelevalve seotud peamiselt ehitusplatside järelevalvega, samal ajal kui turvateenused võivad olla seotud nii ehitusplatside kui ka püstitatud hoonete ja rajatistega.
158. Tunnustades nüüdisaegset järelevalve- ja turvatehnoloogiat, tuleks järelevalve- ja turvateenused maksustada käibemaksuga ühtmoodi, olenemata sellest, kas neid osutatakse inimeste füüsilise kohalviibimise kaudu või eemalt (st ilma teenuseosutaja esindaja füüsilise kohalolekuta), näiteks objektile paigaldatud tehnoloogiliste vahendite abil. Nii järelevalve- kui ka turvateenuste puhul peaks kehtima tingimus, et kinnisasi on osutatava teenuse oluline element. Selle hindamisel tuleks meeles pidada, et käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud erieeskirja eesmärk on tagada maksustamine teenuse tarbimise kohas ja et kinnisasjaga seotud teenused tarbitakse kohas, kus asub kinnisasi.

2.4.3.3. Kas turvasüsteemi paigaldamine jääb artikli 31a lõike 2 punkti b kohaldamisalasse?

159. Et teha kindlaks, kas turvasüsteemi paigaldamine on hõlmatud käibemaksudirektiivi artikliga 47, tuleb kõigepealt välja selgitada, kas tehing liigitub kaubarneks või teenuste osutamiseks.
160. Kui turvasüsteemi paigaldus on osa turvasüsteemi müügilepingust, võidakse tehingut käibemaksuga maksustamisel mitmeti liigitada. See võib olla kaubarne koos paigaldusega, mis maksustatakse käibemaksudirektiivi artikli 36 alusel kohas, kus turvasüsteem paigaldatakse või kokku pannakse. See võib olla ka kinnisasjaga seotud teenuste osutamine, kui on täidetud artikli 31a lõike 2 punktis m sätestatud tingimused.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

161. Kui paigaldust pakutakse eraldi teenusena (eraldiseisvana turvasüsteemi enda tarnimisest, mida maksustatakse kaubatarnena), tuleks hinnata, kas artikli 31a lõike 2 punktis m sätestatud tingimused on täidetud, st kas turvasüsteemi saab pärast paigaldamist käsitada kinnisasjana, nagu see on määratletud artiklis 13b (vt ka [punkt 2.4.14](#)). Artiklis 13b ette nähtud tingimused on täidetud ja paigaldamisteenus liigitub kinnisasjaga seotud teenuseks, kui:
- i) paigaldatud turvasüsteem moodustab hoone või rajatise lahutamatu osa, ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik (artikli 13b punkt c) – näiteks kui turvasüsteem on paigaldatud vanglasse või pangahoone varakambrisse;
 - või
 - ii) turvasüsteem on paigaldatud hoonesse või rajatisse püsivalt ja seda ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada (artikli 13b lõige d) – näiteks korterites või büroodes.
162. Kui turvasüsteemist saab paigaldustööde tulemusel kinnisasja osa, käsitatakse asjaomast teenust kinnisasjaga seotud teenusena. See tagab maksustamise samas asukohas, ükskõik kas turvasüsteemi paigaldamine liigitatakse kaubatarneks koos paigalduse või kokkupanekuga või kinnisasjaga seotud teenuste osutamiseks.

2.4.4. Hoonete ehitamine (artikli 31a lõike 2 punkt c)

Artikli 31a lõike 2 punkt c: hoone ehitamine maatükile, samuti hoones või hoone osas tehtud ehitus- ja lammutustööd

2.4.4.1. Mis liiki ehitustööd on artikli 31a lõike 2 punkti c kohaldamisalaga hõlmatud?

163. Selle sätte kohaldamisala hõlmab kõiki ehitustöid – mitte ainult uute hoonete rajamist, vaid ka muid töid, näiteks olemasolevate hoonete või nende osade renoveerimist, muutmist, ümberehitamist, laiendamist, (täielikku või osalist) lammutamist (see loetelu ei ole ammendav ja praktikas võib mõni teenus hõlmata kaht või enamast neist näidetest).

2.4.4.2. Kuidas peaks käibemaksuga maksustama töötajate palkamist ehitustööde eesmärgil?

164. On vaieldav, kas töötajate palkamine ehitustööde tegemiseks on teenus, „mida osutatakse seoses kinnisasjaga“ ja mis põhjustab „kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist“.
165. Ühelt poolt võidakse leida, et töötajate määramine – ükskõik kas nad on ehitustööde tarvis renditud või mitte – on teenuse osutamine, mille suhtes kohaldatakse teenuste osutamise kohta käsitlevaid üldeeskirju, ja et seda ei tuleks pidada seotuks kinnisasjaga.
166. Kui vastata samasugusele küsimusele teisest vaatenurgast, siis eeldatakse artiklis 31b, et vahendite rentimist eesmärgiga teha tööd kinnisasjal tuleb käsitada kinnisasjaga seotud teenuste osutamisenä, kui vahendeid rendile andev teenuse osutaja vastutab tööde täideviimise eest. Ehkki artikkel ei sisalda mingit viidet töötajate palkamisele, võib väita, et nii nagu vahenditega varustamisel, võib ka töötajate palkamine kujutada endast kinnisasjaga seotud teenust, kui teenuseosutaja vastutab tööde täideviimise eest.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

167. Et tagada vahendite rentimise ja töötajate palkamise ühtne maksustamine käibemaksuga, tuleks mõlema stsenaariumi puhul lähtuda samast loogikast: teenust käsitletakse kinnisasjaga seotud teenusena vaid siis, kui töötajaid palkav teenuse osutaja vastutab tööde täideviimise eest. Sellise stsenaariumi korral teenuse osutaja mitte ainult ei varusta oma klienti töötajatega, vaid vastutab ka ehitustööde tegemise ja tulemuste eest, mis on samaväärne ehitusteenuste, st kinnisasjaga seotud teenuse osutamisega

2.4.5. Püsistruktuuride ehitamine (artikli 31a lõike 2 punkt d)

Artikli 31a lõike 2 punkt d: selliste **püsistruktuuride** nagu **gaasi-, vee-, kanalisatsiooni- jms torustike ehitamine maatükile**, samuti nende püsistruktuuride ehitus- ja lammutustööd

2.4.5.1. Kas artikli 31a lõike 2 punkti d kohaldatakse ka jõe-, mere- või ookeanipõhja kinnitatud püsistruktuuride ehitamise suhtes?

168. Jah, selle sätte alusel tuleks mõistet „maatükk“ mõista kooskõlas artikli 13b punktis b esitatud määratlusega kui mis tahes maatükki üleval- või allpool merepinda.
169. Seda on võimalik järeldada Euroopa Liidu Kohtu praktikast, mille kohaselt kaabli paigaldamist merepõhja tuleb maksustada samamoodi kui selle paigaldamist kinnisasjale³⁸.

2.4.5.2. Millised ehitus- ja lammutustööd on artikli 31a lõike 2 punktiga d hõlmatud?

170. Artikli 31a lõike 2 punkt d täiendab artikli 31a lõike 2 punkti c ja hõlmab kaht liiki teenuseid: ühelt poolt püsistruktuuride ehitamist ja teiselt poolt olemasolevate püsistruktuuridega seoses tehtavaid ehitus- ja lammutustöid.
171. Püsistruktuuridega (nagu gaasitorustikud) seotud ehitus- ja lammutustööd, mis on hõlmatud selle sättega, hõlmavad ka püsistruktuuride ühendamist maaga ja maa küljest lahtiühendamist, olgu see maa üleval- või allpool merepinda.
172. Artikli 31a lõike 2 punktis d on esitatud mitu selget näidet püsistruktuuride kohta viitega gaasi-, vee- ja kanalisatsioonitorustikele. Nagu on näha sätte sõnastusest, ei ole see loetelu ammendav. Sättega on näiteks hõlmatud ka sellised püsistruktuurid nagu jahutus- ja küttesüsteemid.
173. Kui püsistruktuuri ehitamise tööd on lõppenud ja püsistruktuur on valmis, ei peeta selle süsteemi kasutamist gaasi, vee, reovee, elektri jne tarnimise ja muude selliste teenuste jaoks kinnisasjaga seotuks.
174. Püsistruktuuride hooldus-, renoveerimis- ja remonditööd on hõlmatud artikli 31a lõike 2 punktiga l.

2.4.6. Maatükil tehtud tööd ja põllumajandusteenused (artikli 31a lõike 2 punkt e)

Artikli 31a lõike 2 punkt e: **maatükil tehtud tööd**, sh **põllumajandusteenused**, nagu maaharimine, külvamine, niisutamine ja väetamine

³⁸ Vt otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN.

2.4.6.1. Mis liiki tööd ja põllumajandusteenused kuuluvad artikli 31a lõike 2 punkti e kohaldamisalasse?

175. Artikli 31a lõike 2 punkt e täiendab eelmisi sätteid ning hõlmab muid maatükil tehtud töid peale hoonete ehitamise ja lammutamise (artikli 31a lõike 2 punkt c) ning muude maaga ühendatud püsistruktuuride ehitamise ja lammutamise (artikli 31a lõike 2 punkt d). Selle alla kuuluvad näiteks maaparandustööd, nagu maa tasandamine enne ehitustööde algust või maastikuplaneerimine, mis on seotud konkreetse maatükiga.
176. See säte hõlmab ka põllumajandusteenuseid. Neid tuleks määratleda kui teenuseid, mida osutatakse selleks, et valmistada maa ette põllukultuuride kasvatamiseks või harida seda (nt kündmise, saagikoristuse, maa puhastamise, raadamise teel).
177. Kuna põllumajandusteenused võivad hõlmata kõikvõimalikku tegevust, tuleks käibemaksuga maksustamisel kohaldada käibemaksu käsitleva rakendusmääruse alusel kitsast määratlust. Põllumajandusteenuseid tuleks käsitada kinnisasjaga seotuna vaid siis, kui need on seotud maatükil tehtud tööga. Näiteks loomakasvatus on põllumajandustegevus, mida ei tuleks lugeda kinnisasjaga seotuks. Samuti ei liigitu kinnisasjaga seotud teenusteks põllukultuuride või puidu sorteerimine, töötlemine, pakendamine, märgistamine ja vedu pärast põllukultuuride koristamist või puude langetamist³⁹.

2.4.7. Kinnisasja seisundi ja sellega seotud riskide väljaselgitamine ja hindamine (artikli 31a lõike 2 punkt f)

Artikli 31a lõike 2 punkt f: kinnisasja seisundi ja sellega seotud riskide väljaselgitamine ning hindamine

2.4.7.1. Mis on artikli 31a lõike 2 punkti f eesmärk?

178. Käibemaksudirektiivi artiklis 47 on määratletud kinnisasjaga seotud teenuste osutamise koht ja viidatud selgesõnaliselt ekspertide teenustele. Sarnaselt kinnisasja väärtuse hindamise teenustega on sellised eksperditeenused kinnisasja seisundi ja sellega seotud riskide väljaselgitamine ja hindamine ning seega tuleb neid maksustada kinnisasja asukohas.
179. Ekspertid osutavad kinnisasja seisundi ja sellega seotud riskide hindamise teenuseid näiteks kindlustusandjatele, et aidata kindlaks määrata hoone kindlustuslepingu tingimused. Neid teenuseid võidakse osutada ka ehitustööde jaoks tehtavate teostatavusuuringute osana. Sellised teenused hõlmavad konkreetse kinnisasja, selle konstruktsioonelementide, seadmete jms füüsilise seisundi ja/või terviklikkuse tehnilist hindamist. Mõnel juhul võivad need eeldada kinnisasja paikvaatlust. Selline ekspertide kohalviibimine ei ole siiski iseenesest eeltingimus, et teenus kuuluks artikli 31a lõike 2 punkti f alla. Veel on kinnisasja seisundi ja sellega seotud riskide hindamise teenuste seas näiteks seismilise hinnangu andmine, merepõhja seire, maatüki hindamine, et määrata kindlaks selle sobivus ehitustööde jaoks, energiatõhususe hindamine, ohutusega seotud dokumentide ja muude keskkonna, tervise või ohutusega seotud kohustuste täitmise hindamine.
180. Ehkki kinnisasja seisundi ja sellega seotud riskide väljaselgitamise ja hindamise teenuseid võidakse osutada mõnikord koos kinnisasja väärtuse hindamise teenustega, saab neid osutada ka eraldi. Seepärast on ELi seadusandja otsustanud käsitleda neid üksikshaaval kahes käibemaksu käsitleva

³⁹ Kui neid teenuseid osutatakse paketiina koos kinnisasjaga seotud teenustega, tuleb hinnata, kas seda paketti tuleks käsitada käibemaksuga maksustamisel mitmest osast koosneva teenusena (vt ka [punkt 1.6](#) eespool).

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

rakendusmääruse sättes, mis täiendavad teineteist (vt allpool artikli 31a lõike 2 punkt g). Selle eesmärk on selgitada, et mitte üksnes hindamisteenused, vaid ka teised sarnast otstarvet täitvad eksperditeenused on hõlmatud käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud teenuste osutamise kohta käsitleva erieeskirjaga.

2.4.8. Hindamisteenused (artikli 31a lõike 2 punkt g)

Artikli 31a lõike 2 punkt g: **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

2.4.8.1. Millised kinnisasja hindamise teenused on hõlmatud artikli 31a lõike 2 punktiga g?

181. Hindamisteenuseid võidakse osutada paljudel eri asjaoludel, kui ühe või mitme kinnisasja turuväärtus on isiklikel, ärielistel, õiguslikel või halduslikel põhjustel (nt kinnisasja ostmise, müümine või kindlustamine, kinnisasjalt maksude maksmine või kinnisasja seisundi, vastavuse või kahjustustega seotud vaidluste lahendamine) vaja kindlaks määrata.
182. Seepärast kuuluvad artikli 31a lõike 2 punkti g kohaldamisalasse kõik hindamisteenused, olenemata hindamise eesmärgist. Artikli 31a lõike 2 punktis g esitatud näited (hindamisteenuste osutamine kindlustuse jaoks, et määrata kindlaks kinnisasja tagatisväärtus või et hinnata vaidlusjuhtumite korral riske ja kahjustusi) on vaid illustratiivsed ega kujuta endast ammendavat loetelu, millele viitab lühendi „sh” kasutamine kõnealusel sättes. Stsenariume, kus hindamisteenus on mitmest osast koosneva teenuse osa, tuleb vaadelda juhtumipõhiselt kooskõlas Euroopa Liidu Kohtu väljakujunenud praktikaga⁴⁰ (vt punkt 1.6 eespool).

2.4.8.2. Kas hoolsuskohustuse auditi teenused võivad liigituda artikli 31a lõike 2 punkti g alusel kinnisasjaga seotud teenuseks?

183. Hoolsuskohustuse auditi teenused hõlmavad kõikvõimalikke eksperditeenuseid, mis seisnevad ettevõtja või organisatsiooni olukorra uurimises ja analüüsimises enne äritehingu sooritamist. Tavaliselt on nende eesmärk teha kindlaks hulk olulisi fakte, et selgitada välja võimalikud riskid ja saada hinnata paremini ettevõtja varasid. Need teenused võivad, kuid ei pruugi olla kinnisasjaga seotud ja neid osutavad eri kutsealadel tegutsevad eksperdid, nagu audiitorid, insenerid jne. Hoolsuskohustuse auditi teenused on näiteks maksude maksmisega seotud hoolsuskohustuse auditi teenused, tehnilise ja keskkonnaalase hoolsuskohustuse auditi teenused (õigusteenuseks liigituva hoolsuskohustuse auditi teenuse kohta vt [punkt 2.4.18](#) allpool).
184. Kui kinnisasjaga seotud vara hindamine on osa hoolsuskohustuse auditi kompleksteenusest, tuleks kindlaks teha teenuse põhielement. Kui selleks on kinnisasja hindamine, võib hoolsuskohustuse auditi teenust käsitada artikli 31a lõike 2 punkti g alusel kinnisasjaga seotud teenusena (vt ka eespool punkt 1.6 mitmest osast koosnevate teenuste kohta).

40 Vt otsus kohtuasjas C-425/06: Part Service ja otsus kohtuasjas C-392/11: Field Fisher Waterhouse.

2.4.8.3. Kas kinnisasja hindamise meetod on tähtis sellest seisukohast, kas asjaomast teenust käsitatakse kinnisasjaga seotud teenusena või mitte?

185. Kinnisasja turuväärtust on võimalik hinnata mitmesuguste meetoditega, näiteks otsese võrdlemise meetodi, kapitaliväärtuse meetodi, jääkväärtuse meetodi vms abil. Mõni neist meetoditest eeldab kinnisasja füüsilist kontrolli, mõni mitte. Teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel käibemaksuga maksustamise eesmärgil ei ole hindamismeetodi valik iseenesest oluline.

2.4.9. Kinnisasja rendile ja üürile andmine (artikli 31a lõike 2 punkt h ja lõike 3 punkt b)

Artikli 31a lõike 2 punkt h: muu kui lõike 3 punktis c nimetatud **kinnisasja rendile või üürile andmine, sh kauba ladustamine** kinnisasjal, millest on **eraldatud** konkreetne osa **ainult kliendile kasutamiseks**.

Artikli 31a lõike 3 punkt b: kauba ladustamine kinnisasjal, kui konkreetset osa kinnisasjast ei ole eraldatud ainult kliendile kasutamiseks

2.4.9.1. Kuidas mõista väljendit „kinnisasja rendile või üürile andmine“ teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kohaldamisel?

186. Käibemaksudirektiivis ei ole esitatud kinnisasja rendile või üürile andmise määratlust. Mõistet kasutatakse nii teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kui ka nende kohaldamisest tehtavate erandite puhul.
187. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on kinnisasja rendile või üürile andmine 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 õigus⁴¹. See määratlus hõlmab „kinnisasja rendile ja üürile andmise“ põhielemente, mistõttu saab seda kasutada artikli 31a lõike 2 punkti h kohaldamisel. Asjaolu, et konkreetne olukord ei kuulu Euroopa Liidu Kohtu esitatud kinnisasja rendile või üürile andmise määratluse alla (nt põhjusel, üks tingimustest ei ole täidetud), ei tähenda, et see ei saa kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisalasse, kui artikli 31a lõikes 1 sätestatud üldtingimused on täidetud.
188. Kinnisasja rendile andmine saab kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisalasse vaid siis, kui see liigitub asjakohaste riigisiseste õigusaktide alusel teenuse osutamiseks, mitte kaubarneks.

2.4.9.2. Kuidas tuleks mõista artikli 31a lõike 2 punkti h alusel kauba ladustamist, võttes arvesse Euroopa Liidu Kohtu seisukoha RR Donnelley kohtuasjas?

189. Artikli 31a lõike 2 punkti h kohaselt liigituvad kinnisasja rendile ja üürile andmise teenused, välja arvatud reklaamiteenused, üldjuhul kinnisasjaga seotud teenusteks (vt ka [punkt 2.4.20](#) messi- või näitusekoha pakkumise kohta). Samuti on kõnealuse sättega hõlmatud selgesõnaliselt kauba ladustamise teenused ja määratud kindlaks tingimused, mille täitmise korral tuleks lugeda need teenused kinnisasjaga seotuks.
190. Selle konkreetse kaubaladustusnäite puhul on seadusandja kehtestanud nõude, mille kohaselt selleks, et ladustamist saaks pidada seotuks kinnisasjaga, peab konkreetne osa kinnisasjast, kus kaupa ladustatakse, olema eraldatud ainult

⁴¹ Vt näiteks 25. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas, C-174/06: CO.GE.P, punkt 31, ja 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-270/09: MacDonald Resorts, punkt 46.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

kliendile kasutamiseks (st kauba ladustamise koht on kindlaks määratud, kliendile teada ja eraldatud üksnes tema vajaduste täitmiseks kogu lepingu kestuse jooksul).

191. Lisaks on Euroopa Liidu Kohus sedastanud RR Donnelley kohtuasjas, et „[k]ui peaks selguma [---], et sellise ladustamisteenuse saajatel ei ole näiteks mingit juurdepääsuõigust kinnisasja ühele osale, kus kaup on ladustatud, või kui kinnisasi, millel või milles neid tuleb ladustada, ei kujuta endast teenuste osutamisel keskset ja möödapääsmatut elementi“, võivad ladustamise kompleksteenused jääda väljapoole käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisala.
192. Need kaks elementi – juurdepääs ladustatud kaubale ning kinnisasja kesksus ja olulisus teenuse osutamisel – on tegurid, mis aitavad liikmesriikide kohtutel olukorda hinnata, kuid ei kujuta endast artikli 31a lõike 2 punktis h sätestatud tingimust täiendavaid uusi tingimusi. Seepärast võib olukord, kus kliendil on kauba ladustamiseks vaid talle eraldatud ala (st ala, kus kaupa võib ladustada vaid kõnealune klient), liigituda kinnisasjaga seotud teenuse osutamiseks, isegi kui kliendil on juurdepääs sellele alale vaid teatud ajal või teatud tingimustel.

2.4.9.3. Kuidas tuleks käsitleda koos lisateenustega osutatavaid ladustamisteenuseid?

193. Laohoonetes või muudes ruumides osutatavate ladustamise kompleksteenuste maksustamine käibemaksuga sõltub eelkõige teenuste liigitumisest üheks või mitmeks teenuseks (vt selgitused [punktis 1.6](#) eespool). Selle puhul järgitava käsitlusviisi kohta on antud väga selged suunised RR Donnelley kohtuasjas esitatud Euroopa Liidu Kohtu selgitustes⁴².
194. Seepärast tuleks ladustamise kompleksteenuse osutamise koha kindlaksmääramisel kontrollida järgmist.
 - Kas kauba ladustamise teenust osutatakse koos muude teenustega, mis on ladustamisega nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe, lahutamatu teenuse, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (kusjuures ladustamine peab olema igal juhul selle ühe teenuse põhielement ja just see teenus, mida klient soovis)?
 - Kas ladustamisteenust osutatakse koos selliste kõrvalteenustega, mis ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid üksnes ladustamisteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend?
195. Kui vastus ühele neist kahest küsimusest on jaatav, käsitletakse kompleksteenust ühe teenusena. Juhul, kui mingi konkreetne osa ladustamisrajatisest on eraldatud ainult kliendile kasutamiseks, maksustatakse lahutamatu teenus (esimene juhtum) ja teise juhtumi puhul kõik kompleksteenuse osad (nii kauba ladustamise teenus kui ka selle kõrvalteenused) käibemaksuga kohas, kus asub ladustamisrajatis.

42 Vt otsus kohtuasjas C-155/12: RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, punktid 20–25.

2.4.10. Majutamine (artikli 31a lõike 2 punkt i ja lõike 3 punkt d)

Artikli 31a lõike 2 punkt i: **majutamine hotellisektoris** või samasuguse ülesandega sektorites, nt puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades, sh **osaajalise kasutamise õiguste muutmisest** johtuv õigus viibida konkreetses kohas jms.

Artikli 31a lõike 3 punkt d: vahendustegevus hotellis või samasuguse ülesandega kohtades, nt puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades **majutuse pakkumisel**, kui vahendaja tegutseb teise isiku nimel ja eest

2.4.10.1. **Kas artikli 31a lõike 2 punkti i kohaldatakse ka majutuse suhtes, mida pakutakse väljaspool hotellisektorit (nt puhkemajad, puhkevillad, korterivahetus jne)?**

196. Artikli 31a lõike 2 punkti i kohaldamisala on lai – lisaks hotellimajutusele kohaldatakse seda sätet ka majutamisele „samasuguse ülesandega sektorites, näiteks puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades“. See tähendab, et majutuse liik või paik on teenuse liigitamise seisukohast ebaoluline. Oluline kriteerium on see, kas majutamiseks kasutatakse kinnisasja või mitte. Seepärast võib iga käibemaksuga maksustatav majutusteenus (st maksustatavaks teenuseks loetav teenus) liigituda artikli 31a lõike 2 punkti i alusel kinnisasjaga seotud teenuseks, olenemata teenusega seotud majutuse liigist (hotellituba, korter, bangalo, puu otsa ehitatud maja, jurta, kämping jne).

2.4.10.2. **Millised teenused on hõlmatud artikli 31a lõike 2 punkti i sättega „osaajalise kasutamise õiguste muutmisest johtuv õigus viibida konkreetses kohas“?**

197. Artikli 31a lõike 2 punktis i kinnitatakse, et majutamine hotellides ja sarnastes asutustes liigitub kinnisasjaga seotud teenuseks ning seda tuleks maksustada kohas, kus asub kinnisasi.
198. Samas sättes on selgitatud, et teenuste suhtes, mis võimaldavad kliendil viibida osaajalise kasutamise õiguse vahetamise tulemusel konkreetses majutuskohas, kohaldatakse samuti käibemaksudirektiivi artiklis 47 sätestatud teenuste osutamise kohta käsitlevat eeskirja.
199. „Osaajalise kasutamise õiguste muutmise“ (mida tavaliselt nimetatakse osaajalise kasutamise õiguste vahetamiseks) on seotud teenustega, mis võimaldavad klientidel kasutada tasu eest õigust ajutiselt tarvitada kinnisasja, viibida hotellis või kasutada majutust. See on alternatiiv traditsioonilisematele majutusmeetoditele ja seepärast maksustatakse seda käibemaksuga samamoodi kui majutusteenuseid.
200. Euroopa Liidu Kohtu otsusel „on selge, et osaajalise kasutamise õigus on õigus kinnisasjale ja selle õiguse üleandmine sarnase õiguse kasutamise vastu on kinnisvaraga seotud tehing“⁴³.
201. Osaajalise kasutamise õiguse omanikud on tavaliselt mõne grupi või ühingu liikmed. Osaajalise kasutamise õiguse omanik, kes soovib vahetada oma õiguse mõne teise osaajalise kasutamise õiguse omaniku õigusega, ei puutu selle isikuga otseselt kokku, vaid võtab pigem ühendust grupi või ühinguga, kes korraldab tasu eest õiguste vahetamise oma liikmete vahel.

43 Vt otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe, punkt 37.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

202. Euroopa Liidu Kohtu sõnul tarbitakse osaaajalise kasutamise õiguse vahetamise hõlbustamise, korraldamise või võimaldamise teenust selle kinnisasja asukohas, mille suhtes kehtib vahetustehingu esemeks olev õigus.
203. Seepärast on teenused, mida osutavad ettevõtjad või ühingud, kes haldavad ja korraldavad oma liikmete vahel osaaajalise kasutamise õiguste vahetamist (nii traditsiooniliste osaaajalise kasutamise õiguste vahetamise programmide raames⁴⁴ kui ka osakupunkti põhiste osaaajalise kasutamise õiguste programmide raames⁴⁵), hõlmatud artikli 31a lõike 2 punkti i sättega „osaaajalise kasutamise õiguste muutmisest johtuv õigus viibida konkreetses kohas“.
204. Artikli 31a lõike 3 punktist d tuleneb ka see, et vahendustegevus, mis on seotud osaaajalise kasutamise õiguste muutmisest johtuva õigusega viibida konkreetses kohas ja väljendub näiteks kasutamiseõiguste vahetamise hõlbustamises, võib olla seotud kinnisasjaga, tingimusel et vahendaja ei tegutse teise isiku nimel ja eest.

2.4.11. Kinnisasja või selle osaga seotud õiguste loovutamine või üleandmine (artikli 31a lõike 2 punkt j)

Artikli 31a lõike 2 punkt j: muude **kinnisasja või selle osaga seotud õiguste** kui punktides h ja i nimetatud õiguste **loovutamine ja üleandmine**, 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**

2.4.11.1. Mis on artikli 31a lõike 2 punkti j eesmärk?

205. Selle sätte eesmärk on täiendada artikli 31a lõike 2 punktides h ja i nimetatud teenuste ulatust, et tagada kinnisasja eri kasutusviiside järjekindel maksustamine käibemaksuga. Kõik need kolm sätet (artikli 31a lõike 2 punktid h, i ja j) hõlmavad teenuseid, millega antakse kliendile õigus kasutada kinnisasja eri lepingutingimuste alusel (st rentimine, üürimine ja ladustamine artikli 31a lõike 2 punkti h alusel; majutamine artikli 31a lõike 2 punkti i alusel ning muude kinnisasja kasutamise õiguste loovutamine või üleandmine artikli 31a lõike 2 punkti j alusel).
206. Seda arvesse võttes ning lugedes artikli 31a lõike 2 punkti j koos artikli 31a lõike 2 punktidega h ja i, on ilmne, et artikli 31a lõike 2 punkti j kohaldamisala on kahe teise sätte kohaldamisalast laiem, sest sellega püütakse hõlmata muud kui punktides h ja i nimetatud teenused. Seepärast ei tuleks seda sätet kohaldada mitte üksnes sättes endas loetletud näidete puhul (nt kalapüügi- ja jahiload, juurdepääs lennujaamade ootesaalidele, teemaksuga maksustatavate sildade või tunnelite kasutamine), vaid ka kinnisasja või selle osa kasutamise õiguse mis tahes muu sarnase loovutamise või üleandmise puhul, mida ei ole kõnealustes sätetes sõnaselgelt nimetatud, kui see vastab tingimustele, mis peavad olema täidetud, et olla kinnisasjaga piisavalt seotud teenus.
207. Kinnisasja või selle osa kasutamise õiguste loovutamiseks või üleandmiseks, näiteks kiirteemaksude tasumiseks, võidakse kasutada ka vautšerit. Sellistel asjaoludel on vautšeri esitamise koht selle aluseks oleva teenuse osutamise koht. Kui vautšeri aluseks olev teenus on piisavalt seotud kinnisasjaga, maksustatakse vautšeri müük kohas, kus asub kinnisasi (eespool esitatud näite puhul transporditaristu asukohas).

44 Vt otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe.

45 Vt otsus kohtuasjas C-270/09: MacDonald Resorts.

2.4.11.2. Millised on artikli 31a lõike 2 punkti j kohaldamisala piirid?

208. Selle sätte kohaldamisala on lai, kuid on rangelt piiritletud tingimusega, et teenuse ja kinnisasja vahel peab olema „piisavalt otsene seos“. Kui sadama või lennujaama territooriumil osutatavad teenused, nagu sildumine, ankurdamine, dokkimine ja kaiteenused,⁴⁶ konkreetse sadama- või lennujaamaala kasutamise õiguse andmine jne jäävad käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisalasse, siis sama teenuseosutaja eraldi pakutavad lisateenused (nt lisaks kaiteenustele klientidele pakutavad puhastus- või pesupesemisteenused; lennujaamade VIP-salongides osutatavad telekommunikatsiooni-, restorani- ja toitlustusteenused; laevade hooldus renditud sildumiskohas jne) ei kuulu artikli 47 kohaldamisalasse pelgalt seetõttu, et neid osutatakse sadamates või lennujaamades. Kui aga samu lisateenuseid pakutakse koos kinnisasjaga seotud teenusega pakulina, tuleks uurida, kas asjaomane pakett liigitub käibemaksuga maksustamisel üheks teenuseks ja kuulub seega maksustamisele (vt ka eespool punktis 1.6 esitatud selgitused mitmest osast koosnevate teenuste kohta).

2.4.11.3. Kas artikli 31a lõike 2 punkti j saab kohaldada büroopinna jagamise suhtes?

209. Büroopinna jagamine on arenev tava, mis võimaldab ettevõtjatel või organisatsioonidel, kes on büroohoone omanikud või haldajad, jagada osa oma büroopinnast teiste ettevõtjate või organisatsioonidega. See annab büroopinna pakkujatele võimaluse saada oma büroopinnalt suurimat võimalikku tulu ja laiendada oma kutsealast võrgustikku. Ettevõtjad või spetsialistid, kes seda teenust kasutavad, vähendavad nii palju kui võimalik oma rendikuluid ja saavad olla paindlikumad oma hetkevajadustele vastava tööpinna valimisel. Teenus võib hõlmata eri koostisosi, alates lihtsast töölaua rentimisest kuni kõikvõimalike teenusteni, nagu telefoni, koopiamasina, printeri, köögi, koosolekuruumi jms kasutamine. Nende eest võidakse esitada ühine arve kui ühe pakett-teenuse eest või eraldi arved ühest küljest töölaua rentimise ja teisest küljest lisateenuste eest.

210. Selliste teenuste osutamise koht sõltub sellest, kas teenused liigituvad käibemaksuga maksustamisel Euroopa Liidu Kohtu praktikas⁴⁷ kindlaks määratud kriteeriumide alusel üheks või mitmeks teenuseks. Iga teenuse puhul, sealhulgas ühe teenusena käsitatava mitmest osast koosneva teenuse puhul, tuleks kontrollida, kas kinnisasja (büroopind) või selle osa kasutamine on lepingu keskne ja oluline element. Kui see on nii, kohaldatakse artikli 31a lõike 2 punkti j ja käibemaks makstakse liikmesriigis, kus asub asjaomane büroo (vt ka [punkt 1.6](#) eespool).

2.4.11.4. Kas artikli 31a lõike 2 punkti j saab kohaldada paatelamute suhtes?

211. Euroopa Liidu Kohus on leidnud, et teatud asjaoludel võivad paatelamud liigituda kinnisasjaks⁴⁸ (vt ka artikli 13b punkti b selgitused). Eelkõige on see nii juhul, kui paatelamu on kinnitatud kaldanõlvale ja jõepõhja kinnitustega, mida ei ole lihtne lahti võtta, see asub jõeveel piiritletud kohas ja seda kasutatakse püsivalt ainult kindlaks määratud tegevuse jaoks selles kohas, näiteks restoran-diskoteegi pidamiseks.

212. Paatelamu võib liigituda kinnisasjaks ka olukordades, kus see näiteks antakse rendile majutuse tarvis, ürituse korraldamiseks või äritegevuse jaoks, näiteks restoraniteenuste osutamiseks, kui rendilepingus on ette nähtud, et paatelamut

46 Vt otsus kohtuasjas C-428/02: Fonden Marselisborg Lystbådehavn.

47 Vt otsus kohtuasjas C-155/12: RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, punktid 20–25, ja 16. aprilli 2015. aasta otsus kohtuasjas C-42/14: Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, punkt 30 jj.

48 Vt otsus kohtuasjas C-532/11: Leichenich, punkt 29.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

tohib kasutada üksnes nii, et see seisab kindlasse kohta kinnitatuna paigal. Paljudel paatmajadel puudub liikumapanev seade – neid on võimalik liigitada üksnes teiste vahendite, nagu puksiiride või kraanade abil.

213. Kui tingimused paatmaja liigitumiseks kinnisasjaks on täidetud, võib asjaomase paatmaja või selle osa kasutamise õiguste loovutamine või üleandmine liigituda artikli 31a lõike 2 punkti j alusel kinnisasjaga seotud teenuseks.

2.4.12. Hoonete hooldus, renoveerimine ja remont (artikli 31a lõike 2 punkt k)

Artikli 31a lõike 2 punkt k: hoone või hoone osa hooldus, renoveerimine ja remont, sh puhastus-, plaatimis-, parketimis- ja tapeetmistööd

2.4.12.1. Kas artikli 31a lõike 2 punkt k hõlmab üksnes hoonete või ka muud liiki kinnisasjade hooldust, renoveerimist ja remonti?

214. Artikli 31a lõike 2 punkti k sõnastus viitab selgelt üksnes hoonetele ja nende osadele, mis piirab selle sätte kohaldamisala teatud kinnisasjadele.
215. Siiski võib ka muud liiki kinnisasjade hooldusel, renoveerimisel ja remondil olla piisavalt otsene seos kinnisasjaga, kui nad kuuluvad käibemaksu käsitleva rakendusmääruse muude sätete, nimelt artikli 31a lõike 2 punktide l ja n või üldisemalt artikli 31a lõike 1 punkti b kohaldamisalasse.

2.4.12.2. Kas artikli 31a lõike 2 punkt k hõlmab üksnes ulatuslikke hooldus-, renoveerimis- ja remonditöid või kohaldatakse seda ka hoonesiseste ja -väliste jooksvate hooldusteenuste suhtes?

216. Selle sätte kohaldamisalasse kuuluvad kõikvõimalikud teenused. Seda kohaldatakse suurte renoveerimistööde, ent ka piiratute remondi- või hooldusteenuste suhtes. See kätkeb hoone puhastamist seest ja väljast ning seega ka büroorumide koristamist.

2.4.13. Püsistruktuuride hooldus, renoveerimine ja remont (artikli 31a lõike 2 punkti l)

Artikli 31a lõike 2 punkt l: püsistruktuuride, nt gaasi-, vee-, kanalisatsiooni- jms torustike hooldus, renoveerimine ja remont

2.4.13.1. Kas artikli 31a lõike 2 punkti l saab kohaldada telekommunikatsioonitaristu suhtes?

217. Mõiste „püsistruktuur“ näitlikustamiseks on artikli 31a lõike 2 punktis l esitatud sedalaadi struktuuriliste näidete loetelu viitega gaasi-, vee- ja kanalisatsioonitorustikele. See loetelu ei ole aga piirav ja sätet kohaldatakse ka teiste püsistruktuuride suhtes. Nendeks on tavaliselt rajatised, taristu või paigaldised, mis on vajalikud selliste oluliste teenuste ja kaupade pakkumiseks nagu vedu, elekter, soojus, vesi, side jne. Sel otstarbel kasutatavad struktuurid võivad olla maetud maa alla, paigaldatud maa peale või kinnitatud maa külge eri viisil.
218. Seepärast võib telekommunikatsioonitaristu hooldus, renoveerimine või remont (nt maa alla paigaldatud kaablivõrgu asendamine) olla artikli 31a lõike 2 punktiga l hõlmatud teenus.

2.4.14. Masinate või seadmete paigaldamine või kokkupanemine (artikli 31a lõike 2 punkt m ja lõike 3 punkt f)

Artikli 31a lõike 2 punkt m: selliste **masinate või seadmete paigaldamine või kokkupanemine**, mida saab pärast paigaldamist või kokkupanekut käsitada kinnisasjana;

Artikli 31a lõike 3 punkt f: selliste masinate või seadmete paigaldamine või kokkupanemine [---], mis ei moodusta ega hakka moodustama kinnisasja osa

2.4.14.1. Kuidas tuleks artikli 31a lõike 2 punkti m tõlgendada seoses artikli 13b punktidega c ja d?

219. Artikli 13b punktides c ja d on vastavalt sätestatud, et kinnisasi on „mis tahes lahutamatu osa, mis on hoonesse või rajatisse paigaldatud ja ilma milleta hoone või rajatis ei ole täielik” ning „mis tahes osa, seade või masin, mis paigaldatakse hoonesse või rajatisse püsivalt ja mida ei saa ilma hoonet või rajatist lõhkumata või muutmata liigutada”. Seega on mõlemas sättes viidatud „paigaldatud” vallasasjadele, mis muutuvad paigaldamisel või kokkupanemisel kinnisasjaks.
220. Artikli 31a lõike 2 punkti m eesmärk on tuletada meelde ja mõistetavalt selgitada, et selliste vallasasjade paigaldamist ja kokkupanemist, mis muutuvad paigaldamisel või kokkupanemisel kinnisasjaks, tuleks käsitada kinnisasjaga seotud teenustena (vt ka punktis 2.4.3.3 esitatud märkused turvasüsteemide paigaldamise kohta).
221. Artikli 31a lõike 2 punktiga n täiendatakse seda sätet, nähes ette, et samamoodi tuleks käsitada selliste kaupade hooldust, remonti, kontrollimist ja järelevalvet.

2.4.14.2. Millisest masina või seadme paigaldamise või kokkupanemise hetkest saab asjaomasest masinast või seadmest kinnisasi?

222. Artikli 31a lõike 2 punkt m hõlmab paigaldusprotsessi alates selle algusest. Artikli 31a lõike 2 punkti m alla kuuluvad kõik paigaldus- ja kokkupanekuteenused, mida osutatakse kohas, kuhu seade või masin lõpuks paigaldatakse või kus see lõpuks kokku pannakse. Näiteks kokkupanekuteenused, mida osutatakse enne kauba tarnimist selle paigaldamise või kokkupanemise kohta mõnes muus paigas, ei kuulu selle sätte kohaldamisalasse. Samuti ei ole selle sättega hõlmatud kõnealuste kaupade või nende paigaldamiseks või kokkupanemiseks vajaminevate tööriistade või masinate vedu või tarnimine.
223. Osa, masina või seadmega seotud teenuseid, mida osutatakse enne osa, masina või seadme paigaldamist või kokkupanemist mõnes muus jurisdiktsioonis kui see, kus asub kinnisasi, tuleks igal juhul käsitada teenustena, mis ei ole seotud kinnisasjaga.
224. Mitmest osast koosneva teenuse puhul (nt kui see hõlmab veoteenuseid) tuleks hinnata individuaalselt teenuse üldist laadi (vt [punkt 1.6](#) eespool).

2.4.15. Masinate või seadmete hooldus, remont, kontrollimine ja järelevalve (artikli 31a lõike 2 punkt n ja lõike 3 punkt f)

Artikli 31a lõike 2 punkt n: **masinate või seadmete hooldus ja remont, kontrollimine ja järelevalve**, kui kõnealuseid masinaid või seadmeid saab käsitada kinnisasjana.

Artikli 31a lõike 3 punkt f: selliste masinate või seadmete [---] hooldus ja remont ning kontrollimine ja järelevalve, mis ei moodusta ega hakka moodustama kinnisasja osa

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

225. Selle sätte eesmärk on identne artikli 31a lõike 2 punkti m omaga (vt eespool). Kui masinad või seadmed on paigaldatud või kokku pandud ja liigituvad paigaldamise või kokkupanemise tulemusel kinnisasjaks, tuleb nendega seoses osutatavaid hooldus-, remondi-, kontrollimis- ja järelevetevõtteid käsitada kinnisasjaga seotud teenustena.

2.4.15.1. Kas artikli 31a lõike 2 punkti n kohaldatakse ka eemalt osutatud teenuste suhtes?

226. Nüüdisaegne tehnoloogia võimaldab spetsialiseerunud ettevõtjatel osutada näiteks oma kontrolli- või järelevetevõtteid osaliselt või täielikult eemalt (st viibimata füüsiliselt masinate või seadmete asukohas). Kuna teenuse laad on olenemata kasutatud tehnilisest meetodist sama ja tehnoloogia jätkab aja jooksul arenemist, tuleks neid teenuseid maksustada käibemaksuga samamoodi, ükskõik kas nad eeldavad füüsilist sekkumist masinate või seadmete asukohas või mitte (vt ka [punkt 1.5](#) eespool).

2.4.16. Varahaldus (artikli 31a lõike 2 punkt o ja lõike 3 punkt g)

Artikli 31a lõike 2 punkt o: varahaldus, mis seisneb äri-, tööstus- või eluasemekinnisvara käitamisest kinnisasja omaniku poolt või tema nimel, v.a lõike 3 punktiga g hõlmatud kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemine.

Artikli 31a lõike 3 punkt g: kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemine

2.4.16.1. Mida mõeldakse artikli 31a lõike 2 punktis o varahalduse all?

227. Artikli 31a lõike 2 punkti o alusel hõlmab varahalduse mõiste haldusteenuseid, mida pakutakse selleks, et tagada kinnisasja nõuetekohane ülalpidamine, hooldus ja kasutamine. Tavaliselt seisnevad need teenused kinnisasja järelevalve, puhastamise ja hooldamise koordineerimises, rendi kogumises, jooksvate kulude üle arvestuse pidamises ja nendega seotud maksete haldamises, kinnisasja reklaamimises, renditingimuste jõustamises, ühenduse võtmises kinnisasja omaniku ning teenuse osutajate ja/või rentnike vaheliste konfliktide leevendamiseks ja lahendamiseks.
228. Varahalduse mõiste on kohaldatav igat liiki kinnisasja suhtes, olenemata sellest, kas seda kasutatakse äri-, tööstus- või eluhoonena.
229. Kuigi artikli 31a lõike 2 punkti o kohaldamisala on piiratud sätte sõnastusega, milles on viidatud üksnes sellisele varahaldusele, mis toimub „kinnisasja omaniku poolt või tema nimel“, ei takista see käsitamast rentniku nimel osutatavaid teenuseid kinnisasjaga seotud teenustena mõne muu erisätte või käibemaksu käsitleva rakendusmääruse üldsätete alusel.
230. Lisaks tuleb öelda, et kui ELi seadusandja on määranud varahalduse teenusena, millel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga, siis kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemist sel viisil määratletud ei ole, isegi kui see portfell sisaldab kinnisasja.

2.4.16.2. Mida tähendab „kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemine“? Kas üheainsa investimisvara valitsemine kuulub artikli 31a lõike 3 punkti g kohaldamisalasse?

231. Nii artikli 31a lõike 2 punktis o kui ka lõike 3 punktis b on nimetatud „kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemist“. See näitab ELi seadusandja tahet jätta see tegevus välja kinnisasjaga seotuks peetavate teenuste seast, sest

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

investeeringute portfelli valitsemine on olemuselt finantsteenuse ja nii saab seda käsitleda finantstehinguna⁴⁹.

232. Selle käibemaksu käsitlevas rakendusmääruses esitatud täpsustusega soovitakse teha vahet varahaldusel ja portfelli valitsemisel ning öelda, et investeeringute valitsemise teenuseid ei tuleks käsitleda kinnisasjaga seotud teenustena, isegi kui portfell sisaldab kinnisasju. Erinevalt varahaldusteenustest, millega keskendutakse kinnisasja tõrgeteta ülalpidamisele ja kasutamisele, kantakse portfelli valitsemise teenustega hoolt kliendi finantshuvide eest ja keskendutakse eeskätt tema portfelli väärtuse suurendamisele. Seega ei hoolitse portfelli valitseja kinnisasja igapäevase haldamise eest, vaid keskendub pigem turu ja oma kliendi vara analüüsimisele ja jälgimisele, vara ostmisele ja müümisele, oma kliendi jaoks väärtuse suurendamisele ja uute investeerimisvõimaluste otsimisele, samuti teiste investoritega suhete arendamisele.
233. Käibemaksu käsitleva rakendusmääruse kohaldamisel seisneb peamine erinevus varahalduse ja portfelli valitsemise vahel selles, kuidas asjaomast kinnisasja kasutatakse. Kinnisasi võib olla investeerimisvara, nagu kuld, väärtpaberid, kolleksionäärade kogutavad esemed, kunstiteosed, antiikesemed, laevad jms. Kui kinnisasi ostetakse või müüakse investeerimise otstarbel, tuleks selle toiminguga seotud haldusteenuseid (sh asjaomase kinnisasja omamise ajal osutatud varahaldusteenused) käsitleda portfelli valitsemisena ja nii ei ole kõnealused teenused seotud kinnisasjaga.
234. Et hinnata, kas teenus liigitub varahalduseks või portfelli valitsemiseks, tuleks kontrollida, kas teenuse osutaja pakub oma kliendile investeerimisteenust või mitte. Kõnealuses kahes sektoris tegutsevad teenuseosutajad (ühelt poolt kinnisvaramaaklerid ja teiselt poolt näiteks kinnisvarainvesteeringutega tegelevad fondid) ei lähtu tavaliselt samast ärimudelist, ei kasuta samu hinnakujundusmeetodeid ega võta sihikule samu kliente.
235. Teenuse liigitumisel varahalduseks või portfelli valitsemiseks on ebaoluline ka teenusega hõlmatud kinnisasjade arv. Kuna teenuse olemus jääb olenemata asjaomaste kinnisasjade arvust samaks, on võimalik, et mõnes olukorras on kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemine seotud üheainsa kinnisasjaga.
236. Kokkuvõttes ei tuleks investeeringute (st portfelli) valitsemist liigitada kinnisasjaga seotud teenuseks, isegi kui investeeringud on seotud kinnisasjaga.

2.4.17. Kinnisasjaga seotud tehingute vahendusteenused (artikli 31a lõike 2 punkt p ja lõike 3 punkt d)

Artikli 31a lõike 2 punkt p: **kinnisasja müügi, rendile või üürile andmise**, samuti teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisasjaga (olenemata sellest, kas seda käsitletakse materiaalse varana) seotud asjaõiguste kehtestamise või üleandmise korral osutatud **vahendusteenused**, välja arvatud lõike 3 punktiga d hõlmatud vahendusteenused.

Artikli 31a lõike 3 punkt d: **vahendustegevus hotellis** või samasuguse ülesandega kohtades, nt puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades **majutuse pakkumisel**, kui vahendaja tegutseb teise isiku nimel ja eest

2.4.17.1. Milline vahendustegevus liigitub kinnisasjaga seotud teenuseks? Milline on artikli 31a lõike 2 punkti p kohaldamisala?

237. Artikli 31a lõike 2 punkt b hõlmab üksnes vahendusteenuseid, mis on osutatud kinnisasja müügi, rendile või üürile andmise korral (kinnisasja rendile ja üürile

⁴⁹ Vt 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas, C-44/11: Deutsche Bank AG, punkt 54.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

andmise määratluse leiab [punktist 2.4.9.1](#) eespool) ning teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisasjaga seotud asjaõiguste kehtestamise või üleandmise korral (mis leiab aset näiteks siis, kui kehtestatakse või antakse üle õigus kasutada kellegi teise kinnisasjal asuvat teed). Selliste aktsiate või õiguste müügi, kehtestamise või üleandmise vahendamine, mis annavad nende omanikule kinnisasja või selle osa *de jure* või *de facto* omandi- või valdusõiguse, ei ole „teatavate kinnisasjaõiguste üleandmine“ (lisateavet leiab [punktist 2.4.18](#) allpool).

238. Võttes arvesse, et riikide tsiviilõiguse põhimõtted on vahendustegevuse ja selle aluseks olevate tehingute vallas väga erinevad, ei tuleks selliseid põhimõtteid aluseks võtta, kui hinnatakse, kas teenus on hõlmatud artikli 31a lõike 2 punktiga p.

2.4.17.2. Kas artikli 31a lõike 2 punkti p kohaldatakse üksnes kinnisvaramaaklerite vahendustegevuse suhtes või ükskõik millise vahendusteenuseid osutava isiku suhtes?

239. Käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisalasse kuuluvad selgesõnaliselt ekspertide ja kinnisvaramaaklerite teenused. Ometi ei piirdu artikli 31a lõike 2 punktiga p hõlmatud vahendustegevus vaid nende isikute osutatud teenustega. Selles sättes nimetatud teenuseid võivad osutada ka füüsilised või juriidilised isikud, kes ei ole eksperdid või kinnisvaramaaklerid.
240. Seda kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 47 sõnastus, mis ei piira sätte kohaldamisala konkreetsete valdkondade või elukutsetega. Seepärast ei tohiks muude elukutsete esindajaid – näiteks varahaldureid või kinnisvaraagente – artikli 31a lõike 2 punkti p kohaldamisalast välja jätta pelgalt seetõttu, et neid ei ole käibemaksudirektiivi artiklis 47 sõnaselgelt nimetatud. Otsustav on vahendaja osutatud teenuse liik, mitte tema elukutse.

2.4.17.3. Kas artikli 31a lõike 2 punkt p hõlmab ka teenuseid, mille puhul kinnisasja müüki, rendile või üürile andmist, teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisasjaga seotud asjaõiguste kehtestamist või üleandmist lõppkokkuvõttes ei toimu?

241. Artikli 31a lõike 2 punkti p kohaldatakse isegi siis, kui kinnisasja müüki, rendile või üürile andmist, teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisasjaga seotud asjaõiguste kehtestamist või üleandmist lõppkokkuvõttes ei toimu.

2.4.17.4. Miks on artikli 31a lõike 3 punktis d rõhutatud tingimust „kui vahendaja tegutseb teise isiku nimel ja eest“?

242. Artiklis 31 on sätestatud, et majutusteenuste vahendamisel hotellisektoris või samalaadsetes sektorites, kus vahendaja tegutseb teise isiku nimel ja eest, kohaldatakse käibemaksudirektiivi artiklit 44⁵⁰ või 46⁵¹. Teisisõnu ei kohaldata artiklis 31 nimetatud teenuste suhtes käibemaksudirektiivi artiklit 47.
243. Et vältida vastuolu, jäetakse artikli 31a lõike 3 punktiga d seepärast kinnisasjaga seotud teenuste seast välja vahendustegevus hotellis või samasuguse ülesandega kohtades, nt puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades majutuse pakkumisel, kui vahendaja tegutseb teise isiku nimel ja eest.

50 Ettevõtjatevahelise tehingu puhul on teenuse osutamise kohaks kliendi asukoht.

51 Ettevõtja ja tarbija vahelise tehingu puhul on teenuse osutamise kohaks koht, kus teostatakse vahendatav tehing.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

244. Tuleks rõhutada, et kui maksustatav isik tegutseb enda nimel, ei käsitata teda vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 28 (või vajaduse korral artiklile 306 jj) vahendajana, vaid teenuse osutajana. Seepärast ei ole sellised teenused artikli 31a lõike 3 punktiga d hõlmatud.

2.4.17.5. Kuidas tuleks käsitleda olukorda, kus artikli 31a lõike 2 punktis p nimetatud vahendusteenused koosnevad mitmest osast (nt uuringud, sidemete loomine, veebisaidi tegemine, planeerimine ja kinnisasja omaduste analüüsimine)?

245. On võimalik, et vahendusteenuseid osutava ettevõtja teenus koosneb mitmest osast. Kompleksteenuste puhul tuleb hinnata iga juhtumit eraldi. Euroopa Liidu Kohtu praktika kohaselt tuleb juhul, kui tehing koosneb mitmest osast, mida käsitletakse ühe teenusena, teha kindlaks põhiteenus. Vaid siis, kui põhiteenusena tuvastatakse vahendusteenus, mis on seotud kinnisasja müügi, rendile või üürile andmise või teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisajaga seotud asjaõiguste kehtestamise või üleandmisega, võib kogu teenus olla hõlmatud artikli 31a lõike 2 punktiga p. Sel juhul käsitatakse vahendusteenust kinnisasjaga seotud teenusena käibemaksudirektiivi artikli 47 tähenduses (vt ka [punkt 1.6](#) eespool).

2.4.18. Õigusteenused (artikli 31a lõike 2 punkt q ja lõike 3 punkt h)

Artikli 31a lõike 2 punkt q: **õigusteenused, mis on seotud kinnisasja üleandmise või kinnisasja omandiõiguse üleandmisega, teatavate kinnisasjaõiguste 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.**

Artikli 31a lõike 3 punkt h: lepingutega seotud õigusteenused, v.a lõike 2 punktiga q hõlmatud teenused, sh seoses kinnisasja üleandmisepingu tingimuste või sellise lepingu jõustamise või sellise lepingu olemasolu tõendamisega osutatud nõuandeteenused, kui need teenused ei ole konkreetselt seotud kinnisasja omandiõiguse üleandmisega

2.4.18.1. Millised kriteeriumid võimaldavad kindlaks teha, kas teenus kuulub artikli 31a lõike 2 punkti q või artikli 31a lõike 3 punkti h kohaldamisalasse?

246. Suur osa juristide ja teiste õigusteenuste osutajate tehtavast tööst võib olla seotud maa, hoonete ja muud liiki kinnisasjadega⁵². Ent vaid mõnes selgelt kindlaks määratud olukorras võib õigusteenuseid lugeda teenusteks, millel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga.
247. Et olla hõlmatud artikli 31a lõike 2 punktiga q (ja seega kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisalasse), peavad õigusteenused olema seotud kinnisasja omandiõiguse üleandmise või teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisasja puudutavate asjaõiguste kehtestamise või üleandmisega⁵³.

52 Vt näiteks otsus kohtuasjas C-166/05: Heger Rudi, punktid 23 ja 24, ning otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe, punkt 36.

53 Mõne riigi süsteemis ei saa mõistet „asjaõigused“ kasutada. Oleks kasulik, kui maksustatavate isikute jaoks oleks riikide tasandil suunised selle kohta, millised riigisisised mõisted kuuluvad mõiste „asjaõigused“ alla, et maksustatavad isikud saaksid kohaldada nõuetekohaselt käibemaksu käsitleva rakendusmääruse sätteid. Topeltmaksustamise või maksustamata jätmise korral tuleks konsulteerida käibemaksukomiteega.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

248. Samal ajal on artikli 31a lõike 3 punktis h öeldud, et õigusteenused, v.a artikli 31a lõike 2 punktiga q hõlmatud teenused, mis ei ole konkreetselt seotud kinnisasja omandiõiguse üleandmisega, ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamisalasse. Artikli 31a lõike 3 punktis h on nimetatud eelkõige nõu andmist seoses kinnisasja üleandmise lepingu tingimustega või sellise lepingu jõustamisega või sellise lepingu olemasolu tõestamisega.
249. Nende kahe sätte vahele piiri tõmbamisel tuleks keskenduda artikli 31a lõike 2 punktis q nimetatud olukordadele.
250. Artikli 31a lõike 2 punkt q hõlmab õigusteenuseid, mis on seotud:
- kinnisasja omandiõiguse üleandmisega;
 - teatavate kinnisasjaõiguste kehtestamise või üleandmisega (olenemata sellest, kas neid õigus käsitatakse materiaalse varana);
 - kinnisasja puudutavate õiguste kehtestamise või üleandmisega (olenemata sellest, kas neid õigusi käsitatakse materiaalse varana).
251. Artikli 31a lõike 2 punkti q kohaldatakse isegi juhul, kui vara õigusliku seisundi tegelikku muutumist põhjustavat tehingut ei toimu.
252. Artikli 31a lõike 2 punktis q on esitatud näitena kaks selle sättega hõlmatud õigusteenust: notaritöö ning kinnisasja müügi- või ostulepingu koostamine. Siiski tuleks meeles pidada, et kinnisasja omandiõiguse üleandmisega seotud õigusteenuseid võidakse osutada ka muus vormis, näiteks kinnisvarainvesteeringute, likvideerimise (likvideerimiskvoodi saamine varana), ehitus- või rendilepingute koostamise või lahutuse korral aset leidva kinnisasja jagamisega seotud õigusteenustena.
253. Selliste õigusteenuste valik, millel võib olla seos kinnisasjaga, on väga suur. Kinnisasjaga seotud teenuseks tuleks lugeda siiski vaid neid õigusteenuseid, mis on seotud ühega artikli 31a lõike 2 punktis q nimetatud kolmest punktist. See tähendab, et artikli 31a lõike 2 punktiga q on hõlmatud vaid need õigusteenused, mis on seotud vara õigusliku seisundi muutumisega. Sellest tulenevalt ei saa kinnisasjaga seotud teenustena käsitada õigusteenuseid, mis on seotud kunagi varem aset leidnud omandiõiguse üleandmisega (st teenus ei ole seotud praeguse või tulevase tehinguga). Seda käsitust kinnitab kõnealuse sätte viimases osas esitatud viide õigusteenusele, millega muudetakse vara õiguslikku seisundit (isegi kui õigusliku seisundi tegelikku muutumist põhjustavat tehingut ei toimu).
254. Seepärast on artikli 31a lõike 2 punktiga q hõlmamata õigusteenuste seas näiteks õiguslane nõu lepingutingimuste või varaga seotud kohtuvaidluste kohta; maksualane nõu konkreetse varaga seotud kapitalipaigutuste kohta; õiguslane nõu kinnisasja üleandmise maksude kohta; pantide ja hüpoteekidega seotud õiguste andmist hõlmavad õigusteenused või maksejõuetusmenetlustega seotud õigusteenused.
255. Ainus erand sellest reeglist tehakse olukorras, kus sellised teenused on seotud kinnisasja omandiõiguse üleandmisega või teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisasja puudutavate asjaõiguste kehtestamise või üleandmisega (olenemata sellest, kas neid õigusi käsitatakse materiaalse varana)⁵⁴.

54 Vt eespool [punkt 1.6](#) mitmest osast koosnevate teenuste kohta.

2.4.18.2. Kas õigusteenused, mis on seotud rendi- või üürilepingute sõlmimisega, liigituvad kinnisasjaga seotud teenusteks?

256. Kui õigusteenus seisneb lepingu (nt rendi- või üürileping) koostamises ja selle lepingu sõlmimisega kehtestatakse või antakse üle teatavad kinnisasjaõigused või kinnisasja puudutavad asjaõigused, tuleks asjaomast teenust käsitada artikli 31a lõike 2 punktiga q hõlmatud teenusena.
257. Kui tegu on juhtumiga, kus liikmesriik ei leia, et kinnisasja käsitleva rendi- või üürilepinguga kehtestatakse või antakse üle teatavad kinnisasjaõigused või kinnisasja puudutavad asjaõigused, tuleks teha artikli 31a lõike 1 kriteeriumide alusel kindlaks, kas nimetatud kahte liiki lepingutega seotud õigusteenuseid tuleks sellegipoolest käsitada kinnisasjaga seotud teenustena. Kuna selliste rendi- või üürilepingutega seotud õigusteenuste keskmes on tavaliselt kinnisasi ja eesmärk on muuta selle õiguslikku seisundit, tuleks neid teenuseid käsitada teenustena, millel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga ja mis on seetõttu hõlmatud käibemaksudirektiivi artikliga 47. Vaid juhul, kui rendi- või üürileping on kinnisasjast täiesti lahus, võidakse selliseid lepinguid käsitlevaid õigusteenuseid lugeda teenusteks, millel puudub piisavalt otsene seos kinnisasjaga.
258. Eeskätt liikmesriikide ühtlustatud lähenemist silmas pidades on oluline, et rendi- ja üürilepingutega otseselt seotud õigusteenuseid käsitletaks kogu Euroopa Liidus ühetaoliselt ja et neid maksustataks liikmesriigis, kus asub kinnisasi.

2.4.18.3. Kuidas mõista artikli 31a lõike 2 punkti q kontekstis väljendit „õigusliku seisundi muutumine“?

259. Artikli 31a lõike 2 punktis q nimetatud õigusliku seisundi muutumisega viidatakse üksnes selles sättes nimetatud muudatustele, st kinnisasja omandiõiguse üleandmisele, teatavate kinnisasjaõiguste kehtestamisele või üleandmisele (olenemata sellest, kas neid õigusi käsitatakse materiaalse varana) ning kinnisasja puudutavate asjaõiguste kehtestamisele või üleandmisele (olenemata sellest, kas neid õigusi käsitatakse materiaalse varana). Seega ei ole muud liiki õigusliku seisundi muutumine selle sättega hõlmatud.

2.4.18.4. Kas artikli 31a lõike 2 punkti q kohaldamisalasse kuuluvad üksnes sellised õigusteenused, mida osutavad juristid ja notarid?

260. Artikli 31a lõike 2 punktis q on viidatud õigusteenustele, kuid selles ei ole loetletud elukutseid, mille esindajad neid teenuseid peaksid osutama. Seepärast ei saa muid elukutseid peale juristi või notari selle sätte kohaldamisalast välja jätta. Otsustav on see, et õigusteenuseid osutav isik on maksustatav isik ja et need teenused on seotud otse kinnisasja omandiõiguse üleandmisega või teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisasja puudutavate asjaõiguste kehtestamise või üleandmisega (olenemata sellest, kas neid õigusi käsitatakse materiaalse varana).

2.4.18.5. Mida tähendab artikli 31a lõike 2 punktis q väljend „teatavad kinnisasjaõigused“?

261. Artikli 31a lõike 2 punktis q on juttu „teatavate kinnisasjaõiguste“ kehtestamisest või üleandmisest. Tuleb tunnistada, et sellise sõnastuse eesmärk on võtta arvesse liikmesriikides kohaldatavaid erinevaid kinnisasjaõiguste mõisteid.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

262. Seepärast tuleb artikli 31a lõike 2 punkti q lugemisel siduda see alati käibemaksudirektiivi artikli 15 lõikega 2⁵⁵.
263. Artikli 31a lõike 2 punkti q kohaldatakse üksnes „teatavate kinnisasjaõiguste“ ja „kinnisasja puudutavate asjaõiguste“ suhtes (olenemata sellest, kas liikmesriigid on kasutanud käibemaksudirektiivi artikli 15 lõikes 2 sätestatud võimalust, et käsitada neid õigusi materiaalse varana).
264. Artikli 31a lõike 2 punktis q sätestatud mõiste „teatavad kinnisasjaõigused“ ei hõlma käibemaksudirektiivi artikli 15 lõike 2 punktis c nimetatud „osi ja aktsiaid, mis annavad nende omanikule kinnisasja või selle osa *de jure* või *de facto* omandiõiguse või valduse“.
265. Kahtluse korral tuleks juhul, kui õigusteenused ei ole hõlmatud ei artikli 31a lõike 2 punktiga q ega lõike 3 punktiga h, kindlaks teha, kas asjaomane teenus vastab artikli 31a lõikes 1 sätestatud määratluses esitatud kriteeriumidele (lisateavet leiab [punktist 2.3](#) eespool).

2.4.18.6. Kas nõustamisteenused, mis eeldavad füüsilist kohalolekut või on seotud konkreetse kinnisasjaga, liigituvad artikli 31a lõike 2 punkti q alusel kinnisasjaga seotud teenusteks?

266. Nagu on kirjas [punktis 2.4.18.1](#) eespool, ei tuleks nõustamisteenuseid üldjuhul lugeda artikli 31a lõike 2 punktiga q hõlmatud teenusteks. Füüsilise kohaloleku eeldus osutatava õigusteenuse puhul on artikli 31a lõike 2 punkti q kohaldamisel ebaoluline.

2.4.18.7. Kas õigusteenused, mis on seotud kinnisasja ostu rahastamisega või investeerimisnõustamisega, liigituvad kinnisasjaga seotud teenusteks?

267. Kinnisasjaga seotud teenusteks ei liigitu ei kinnisasja ostu rahastamisega ega ka investeerimisnõustamisega seotud teenused, sest nende otsene eesmärk ei ole kinnisasja omandiõiguse üleandmine ega teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisasja puudutavate asjaõiguste kehtestamine või üleandmine (olenemata sellest, kas neid õigusi käsitatakse materiaalse varana).

2.4.19. Reklaamiteenused (artikli 31a lõike 3 punkt c)

Artikli 31a lõige 3. Lõige 1 ei hõlma järgmist:

- c) reklaamiteenused, isegi kui need hõlmavad kinnisasja kasutamist

2.4.19.1. Mida on mõeldud artikli 31a lõike 3 punktis c mõiste „reklaamiteenused“ all?

268. Reklaamiteenuseid võidakse osutada väga erineval moel ja eri füüsilistel kandjatel. Kinnisasi on seda liiki teenuse jaoks üks võimalikke kandjaid. Kui see on nii, tekib küsimus, kas sellest, kui teenuse osutamisel kasutatakse füüsilise kandjana kinnisasja (nt sein või stend), piisab asjaomase teenuse liigitumiseks kinnisasjaga seotud teenuseks.
269. Artikli 31a lõike 3 punktis c on sätestatud, et reklaamiteenuseid ei käsitata kinnisasjaga seotud teenustena, isegi kui need hõlmavad kinnisasja kasutamist.

⁵⁵ Selle sättega jäetakse liikmesriikidele võimalus laiendada materiaalse vara mõistet teatavatele kinnisasjaõigustele, asjaõigustele, mis annavad nende omanikule kinnisasja kasutamise õiguse, ning osadele ja aktsiatele, mis annavad nende omanikule kinnisasja või selle osa *de jure* või *de facto* omandiõiguse või valduse.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

270. Seda on võimalik selgitada asjaoluga, et eespool kirjeldatud stsenaariumi puhul on kinnisasi (sein või stend) üksnes teenuse kandja, mitte selle sisu. Teenuse sisu on toote reklaamimine. Seepärast puudub reklaamiteenuse ja kinnisasja vahel käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamiseks piisavalt otsene seos, olenemata sellest, millist toodet reklaamitakse (nt isegi kui reklaamitakse müügis olevat maja või korterit).
271. Reklaamiteenuseid ei tohiks mõistagi segi ajada rendi- või üüriteenusega, mille puhul kinnisasja omanik rendib kinnisasja reklaamiagentuurile, kes omakorda kasutab seda reklaamipinnana. See näide illustreerib kaht eraldi lepingulist suhet: esiteks kinnisasja rentimise või üürimise teenus, mis liigitub kinnisasjaga seotud teenuseks, ja teiseks järgnev reklaamiteenus, mida reklaamiagentuur osutab oma enda kliendile ja mis ei liigitu kinnisasjaga seotud teenuseks.

2.4.19.2. Kas artikli 31a lõike 3 punkti c kohaldatakse ka juhtumite suhtes, kus reklaamiteenus hõlmab kinnisasja füüsilist muutmist, näiteks hoone osa ülevärvimist?

272. Artikli 31a lõike 3 punkti c sõnastuses ei tehta vahet reklaamimise eri vormidel ja võtetel. Kuna põhiküsimus on see, kas kinnisasi kujutab endast teenuse sisu või mitte, ja vastus sellele küsimusele on olenemata kasutatud reklaamivõtetest sama, tuleks pidada artikli 31a lõike 3 punkti c kohaldatavaks isegi siis, kui teenus tähendab hoone osa ülevärvimist.
273. Sellegipoolest tuleb iga lepingulist olukorda hinnata eraldi, nagu on öeldud [punktis 271](#) eespool. Näiteks kui reklaamiagentuur osutab reklaamiteenust, mis hõlmab seina ülevärvimist, ei ole see teenus seotud kinnisasjaga ja käibemaks, mida reklaamiagentuur oma kliendi suhtes kohaldab, tuleks kindlaks määrata asjakohaste üldeeskirjade alusel. Kui aga reklaamiagentuur sõlmib eraldi lepingu alltöövõtjaga, kes seina reklaamiagentuuri jaoks ära värvib, on teenus, mida seina värvija osutab reklaamiagentuurile, kinnisasjaga seotud teenus ja seetõttu peab selle teenuse osutaja kohaldama käibemaksu jurisdiktsioonis, kus asub asjaomane kinnisasi.

2.4.20. Messi- või näitusekoha pakkumine koos muude seotud teenusega (artikli 31a lõike 3 punkt e)

Artikli 31a lõige 3. Lõige 1 ei hõlma järgmist:

e) **messi- või näitusekoha pakkumine 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

2.4.20.1. Milline on artikli 31a lõike 3 punkti e kohaldamisala?

274. Artikli 31a lõike 3 punkt e kätkeb olukordi, kus messi- või näitusekoha pakkumisega kaasnevad muud seotud teenused, mis määratletakse kinnisasjaga mitteseotud teenustena.
275. Isegi kui messi- või näitusekoha pakkumisega kaasneb vaid üks seotud teenus ja teenuseid osutatakse paketinguna, piisab sellest teenuse kuulumiseks artikli 31a lõike 3 punkti e kohaldamisalasse, st teenuse käsitamiseks kinnisasjaga mitteseotud teenusena. See lähenemine on vajalik selleks, et tagada kõnealuse sätte ühtlane kohaldamine kogu ELis eesmärgiga vältida topeltmaksustamist või maksustamata jätmist.
276. Et käsitada teenust artikli 31a lõike 3 punkti e alusel kinnisasjaga mitteseotud teenusena, peavad olema täidetud kolm olulist kumulatiivset kriteeriumi:

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

- i) messi või näitusekoha pakkumine;
- ii) ühe või mitme seotud teenuse pakkumine;
- iii) need seotud teenused peavad võimaldama eksponeerijal oma kaupa välja panna ja oma teenuseid või tooteid reklaamida.

2.4.20.2. Kuidas määratleda artikli 31a lõike 3 punkti e alusel väljendit „messi või näitusekoha pakkumine“?

277. Messi- või näitusekoha pakkumine tähendab piiratud pinna ja/või liikuva ehitise (nt kiosk, boks või lett) ajutist andmist eksponeerijale käsutusse, et ta saaks osaleda näitusel või messil. Seda teenust käsitletakse artikli 31a lõike 3 punkti e alusel kinnisasjaga mitteseotud teenusena juhul, kui messi- või näitusekoha pakutakse „koos muude seotud teenustega“, st teenuseosutaja ei rendi lihtsalt välja lagedat pinda, vaid pigem pakub paketti teenustest, mida eksponeerijal vajab oma toodete või tegevuse ajutiseks reklaamimiseks.
278. Seepärast tuleks artikli 31a lõike 3 punkti e kohaldamisel teha vahet kinnisasja rentimisel eraldi (mis tuleb liigitada artikli 31a lõike 2 punkti h alusel kinnisasjaga seotud teenuseks) ja messi- või näitusekoha pakkumisel koos muude seotud teenustega, mis võimaldavad eksponeerijal oma kaupa välja panna (mis tuleks liigitada artikli 31a lõike 3 punkti e alusel kinnisasjaga mitteseotud teenuseks).
279. Nende kahe stsenaariumi eristamisel tuleks arvesse võtta tehingu kõiki faktilisi asjaolusid, sealhulgas lepinguga kaudselt hõlmatud teenuseid, nagu elektriga varustamine, internetiühendus, küte, jahutus jne.
280. Vastavalt artikli 31a lõike 3 punktile e peaksid koos messi- või näitusekohaga osutatavad muud seotud teenused võimaldama eksponeerijal oma kaupa välja panna. Nimetatud teenused hõlmavad messi- või näitusekoha kujundamist, näitusekauba transporti ja ladustamist, masinate kasutada andmist, elektrijuhtmete paigaldamist, kindlustust ja reklaami. See loetelu ei ole ammendav, vaid puht illustratiivne. Artikli 31a lõike 3 punktis e esitatud viide seotud teenustele võib hõlmata ka muud liiki teenuseid, tingimusel et need võimaldavad eksponeerijal oma kaupa välja panna.
281. Teenused tuleks liigitada artikli 31a lõike 3 punkti e alusel messi- või näitusekoha pakkumisega kaasnevateks muudeks seotud teenusteks, ükskõik kas neid osutatakse ühe lepingu alusel (mis hõlmab ka messi- või näitusekoha pakkumist) või sama teenuseosutajaga sõlmitud eri lepingute alusel. Teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade kohaldamist ei tohiks ohtu seada muudatusega lepingulistest kokkulepetest, mille eesmärk on asjaomasel juurisdiktsioonis maksustamisest kõrvale hiilida.

2.4.21. Vahenditega varustamine eesmärgiga teha tööd kinnisasjal (artikkel 31b)

Artikkel 31b

Kui vahendid antakse kliendi käsutusse eesmärgiga teha tööd kinnisasjal, on see tehing kinnisasjaga seotud teenuse osutamine ainult siis, kui tööde täideviimise eest vastutab teenuse osutaja.

Kui teenuse osutaja varustab kliendi vahendite ja tööde tegemiseks piisava personaliga, eeldatakse, et ta on vastutav tööde täideviimise eest. Eelduse, et tööde täideviimise eest vastutab teenuse osutaja, võib ümber lükata mis tahes asjakohase fakti või õigusnormi alusel.

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

282. Artiklis 31b on sätestatud, et vahendite rentimist kliendile (koos nendega kaasneva personaliga või ilma) eesmärgiga teha tööd kinnisasjal peetakse kinnisasjaga seotud teenuseks vaid siis, kui tööde täideviimise eest vastutab teenuse osutaja. Kui vahendid antakse kliendi käsutusse koos tööde tegemiseks piisava personaliga, eeldatakse, et teenuse osutaja on võtnud endale sellise vastutuse. Sel juhul tuleb teenus maksustada riigis, kus kõnealune kinnisasi asub.
283. Üks tüüpiline näide olukorrast, kus seda sätet võidakse kohaldada, on tellingute kasutamine hoone ehitamisel, remontimisel või puhastamisel. Kui need tellingud antakse lihtsalt kliendi käsutusse või renditakse kliendile, ei liigitu see renditeenus kinnisasjaga seotud teenuseks. Kui aga tellingute rentija vastutab tööde (nt hoone ehitamine, remontimine või puhastamine) täideviimise eest – eelkõige seeläbi, et ta on varustanud kliendi ka nende tööde tegemiseks piisava personaliga –, liigitub teenus kinnisasjaga seotud teenuseks.
284. Igal juhul võib artikli 31b kohase eelduse, et vahenditega varustaja vastutab, ümber lükata mis tahes asjakohase fakti või õigusnormi alusel. Lepingulistest kokkulepetest leiab üldjuhul olulisi viiteid isikule, kellel lasub lepinguline vastutus.

LISA

VÄLJAVÕTTED ASJAKOHASTEST ÕIGUSAKTIDEST

NÕUKOGU DIREKTIIV 2006/112/EÜ (juba kohaldatav)

Artikkel 47 Kinnisasjaga seotud teenuste osutamine

Kinnisasjaga seotud teenuste, sealhulgas ekspertide ja kinnisvaramaaklerite teenuste, hotelli- või muude sarnaste majutusteenuste, näiteks puhkelaagrite või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikade majutusteenuste, kinnisasja kasutamise õiguste andmise teenuste ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks on kinnisasja asukoht.

NÕUKOGU RAKENDUSMÄÄRUS (EL) nr 1042/2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas (jõustub 1. jaanuaril 2017)

Artikkel 13b

Kinnisasjana käsitatakse direktiivi 2006/112/EÜ kohaldamisel järgmist:

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

Artikkel 31a

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 47 osutatud, kinnisasjaga seotud teenused hõlmavad ainult selliseid teenuseid, millel on piisavalt otsene seos kõnealuse kinnisasjaga. Teenustel on piisavalt otsene seos kinnisasjaga järgmistel juhtudel:

- a) kui nad on kinnisasjast tuletatud ja see kinnisasi moodustab teenuse koostisosa ning on osutatavate teenuste jaoks keskne ja oluline (nt kalapüügilubade andmine);
- b) kui teenuseid osutatakse seoses kinnisasjaga ja need põhjustavad kinnisasja õigusliku või füüsilise seisundi muutmist.

2. Lõige 1 hõlmab eelkõige järgmist:

- a) selliste hoone või hoone osade projektide koostamine, mis on ette nähtud mingi kindla ehituskrundi jaoks, hoolimata sellest, kas hoone on püstitatud või mitte;
- b) ehitusjärelevalve- või turvateenused;
- c) hoone ehitamine maatükile, samuti hoones või hoone osas tehtud ehitus- ja lammutustööd;
- d) selliste püsistruktuuride nagu gaasi-, vee-, kanalisatsiooni- jms torustike ehitamine maatükile, samuti nende püsistruktuuride ehitus- ja lammutustööd;

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

- e) maatükil tehtud tööd, sh põllumajandusteenused, nagu maaharimine, külvamine, niisutamine ja väetamine;
- f) kinnisasja seisundi ja sellega seotud riskide väljaselgitamine ning hindamine;
- g) 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;
- h) muu kui lõike 3 punktis c nimetatud kinnisasja rendile- või üürileandmine, sh kauba ladustamine kinnisasjal, millest on eraldatud konkreetne osa ainult kliendile kasutamiseks;
- i) majutamine hotellisektoris või samasuguse ülesandega sektorites, nt puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades, sh osajalise kasutamise õiguste muutmisest johtuv õigus viibida konkreetsetes kohas jms;
- j) muude kinnisasja või selle osaga seotud õiguste kui punktides h ja i nimetatud õiguste loovutamine ja üleandmine, 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;
- k) hoone või hoone osa hooldus, renoveerimine ja remont, sh puhastus-, plaatimis-, parkettimis- ja tapeetimistööd;
- l) püsistruktuuride, nt gaasi-, vee-, kanalisatsiooni- jms torustike hooldus, renoveerimine ja remont;
- m) selliste masinate või seadmete paigaldamine või kokkupanemine, mida saab pärast paigaldamist või kokkupanekut käsitada kinnisasjana;
- n) masinate või seadmete hooldus ja remont, kontrollimine ja järelevalve, kui kõnealuseid masinaid või seadmeid saab käsitada kinnisasjana;
- o) varahaldus, mis seisneb äri-, tööstus- või eluasemekinnisvara käitamisest kinnisasja omaniku poolt või tema nimel, v.a lõike 3 punktiga g hõlmatud kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemine;
- p) kinnisasja müügi, rendile või üürile andmise, samuti teatavate kinnisasjaõiguste või kinnisajaga (olenemata sellest, kas seda käsitatakse materiaalse varana) seotud asjaõiguste kehtestamise või üleandmise korral osutatud vahendusteenused, välja arvatud lõike 3 punktiga d hõlmatud vahendusteenused;
- q) õigusteenused, mis on seotud kinnisasja üleandmise või kinnisasja omandiõiguse üleandmisega, teatavate kinnisasjaõiguste 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.

3. Lõige 1 ei hõlma järgmist:

- a) selliste hoone või hoone osade projektide koostamine, mis ei ole ette nähtud mingi kindla ehituskrundi jaoks;
- b) kauba ladustamine kinnisasjal, kui konkreetset osa kinnisasjast ei ole eraldatud ainult kliendile kasutamiseks;
- c) reklaamiteenused, isegi kui need hõlmavad kinnisasja kasutamist;
- d) vahendustegevus hotellis või samasuguse ülesandega kohtades, nt puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades majutuse pakkumisel, kui vahendaja tegutseb teise isiku nimel ja eest;

**Selgitavad märkused seoses 2017. aastal jõustuvate
ELi eeskirjadega, milles käsitletakse kinnisasjaga seotud
teenuste osutamise kohta käibemaksu kohaldamisel**

- e) messi- või näitusekoha pakkumine 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;
- f) selliste masinate või seadmete paigaldamine või kokkupanemine, hooldus ja remont ning kontrollimine ja järelevalve, mis ei moodusta ega hakka moodustama kinnisasja osa;
- g) kinnisvarainvesteeringute portfelli valitsemine;
- h) lepingutega seotud õigusteenused, v.a lõike 2 punktiga q hõlmatud teenused, sh seoses kinnisasja üleandmislepingu tingimuste või sellise lepingu jõustamise või sellise lepingu olemasolu tõendamise osutatud nõuandeteenused, kui need teenused ei ole konkreetselt seotud kinnisasja omandiõiguse üleandmisega.

Artikkel 31b

Kui vahendid antakse kliendi käsutusse eesmärgiga teha tööd kinnisasjal, on see tehing kinnisasjaga seotud teenuse osutamine ainult siis, kui tööde täideviimise eest vastutab teenuse osutaja.

Kui teenuse osutaja varustab kliendi vahendite ja tööde tegemiseks piisava personaliga, eeldatakse, et ta on vastutav tööde täideviimise eest. Eelduse, et tööde täideviimise eest vastutab teenuse osutaja, võib ümber lükata mis tahes asjakohase fakti või õigusnormi alusel.