

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Caroli Lanno

**ETTEVÕTTE VARJATUD ÜLEMINEKU
TUVASTAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID EESTI
PRAKTIKA NÄITEL**

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Randlane, MPA

Tallinn 2016

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2016
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud probleemid Eesti praktika näitel.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Problems Tied to Hidden Changeover of a Company's Identification, Based on the Example of Estonian Practice.</p> <p><i>Lühikokkuvõte</i></p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 44 leheküljest. Töös on kasutatud 39 allikat.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud probleemid Eesti praktika näitel. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anda ülevaade ettevõtlusest ja ettevõtte ülemineku võimalustest. 2. Selgitada ettevõtte varjatud ülemineku olemust ja tuvastamist. 3. Analüüsida ettevõtte varjatud üleminekut Eesti kohtupraktikas. 4. Analüüsida Maksu- ja Tolliameti seisukohti ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud probleemidest ning pakkuda võimalikke lahendusi. <p>Töös antakse teoreetiline ülevaade ettevõtlusest ja ettevõtte ülemineku võimalustest ning ettevõtte varjatud ülemineku olemustest ja tuvastamisest. Töö empiirilises osas kasutati kvalitatiivset uurimismeetodit. Andmekogumismeetodina kasutati dokumendi analüüsi ning pool-struktureeritud intervjuud. Lõputöö tulemusel selgus, et kõige suuremateks probleemideks on varjatus; valeütluste andmine; objektiivselt subjektiivsete tõendite hindamine; arvestamine kõikide menetluses tähendust omavate asjaoludega jm. Võimalike lahendustena nähakse menetlusaja pikendamist olenevalt kahju summa suurusest ning luba kasutada kriminaalmenetlusest tulenevaid tõendeid. Edaspidi võiks täiendavalt uurida, kuidas on teostatud ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamine Euroopa Liidu riikides.</p>	
<p>Võtmesõnad: ettevõtlus, ettevõtte varjatud ülemineku, tuvastamine, probleemid, seadus, kohtupraktika, Eesti.</p>	
<p>Võõrkeelsed võtmesõnad: business activity, hidden changeover of a company, identification, problems, law, case-law, Estonia.</p>	
<p>Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi valitsemisala strateegiline arengukava 2016-2019. Maksu- ja Tolliameti arengukava 2013 – 2016.</p>	
<p>Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu</p>	
<p>Töö autor: Caroli Lanno</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalistest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p>	
<p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Juhendaja:</p>	
<p>Kaitsmisele lubatud</p>	<p>Allkiri:</p>
<p>Kolledži direktor: Uno Silberg</p>	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. ETTEVÕTTE ÜLEMINEKU VÕIMALUSED	7
1.1 Ettevõtlus ja ettevõtte ülemineku võimalused.....	7
1.2 Ettevõtte varjatud üleminek ja selle tuvastamine.....	15
2. ETTEVÕTTE VARJATUD ÜLEMINEKU PRAKTIKAST.....	21
2.1 Ettevõtte varjatud üleminek Eesti kohtupraktikas.....	21
2.2 Ettevõtte varjatud üleminekuga seotud probleemid Maksu- ja Tolliameti näitel	28
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY.....	38
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	40
LISA. Intervjuu küsimustik	44

SISSEJUHATUS

Ettevõtjate tegevus on iga riigi eduka toimimise üks põhilisi eeldusi. Läbi ettevõtluse luuakse töökohti, toodetakse kaupu ning pakutakse teenuseid, mida inimesed tarbivad ning seeläbi elavdavad majandust. Sellest tulenevalt aitab ettevõtlus soodustada riigieelarves maksude laekumist. Seega ausa ning konkurentsivõimelise ettevõtluskeskkonna tagamine ning loomine on iga riigi kohustus.

Lõputöö teema valikul on arvesse võetud äriühingute loomise lihtsust, mis on tingitud tänapäeva tehnoloogia arengust ja interneti kättesaadavuse rohkusest. See omakorda annab võimaluse luua oma äriühing paljudel inimestel ning suurendab väljakutseid riigile alustavate ettevõtjate järelevalve osas. Nii nagu on majandusel tõusud ja mõõnad, võivad need olla ka äriühingutel, mistõttu mõni ettevõtte võib oma tegevusega ebaõnnestuda ning makseraskustesse sattuda. See aga ei välista asjaolu, et ärimehed ei taha jätkata ettevõtlusega, vabaneda tasumata maksukohustusest ning saada materiaalselt omakasu hüljates makseraskustes ettevõtte.

Teema aktuaalsus toetub Rahandusministeeriumi arengukavale, mille üks eesmärke on maksupettuste vähendamine ning saamata jääva maksutulu minimaliseerimine. Lisaks on Maksu- ja Tolliameti arengukavas 2013 - 2016 suurt rõhku pööratud majanduse kaitsele, sealhulgas on eesmärgiks võetud võidelda ebaseadusliku majandustegevusega, et tagada võrdsed tingimused kõigile ettevõtluses osalejatele.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et töös keskendutakse ettevõtte varjatud ülemineku probleemide tuvastamisele maksumenetluse vaates, mida pole varasemalt käsitletud, kuigi varasemalt on Sisekaitseakadeemia lõputöodes ettevõtte ülemineku ja sellega seotud probleeme käsitletud Euroopa Liidu kohtupraktika ning ettevõtte üleminekul tekkivate probleemide vaates. Toetudes lõputöö tulemustele on võimalik paremini aru saada ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud probleemidest, sest

Riigikohtu praktikat on vähe ning normatiivmaterjalidest tulenevaid regulatsioone probleemi lahendamisel ei ole üheselt rakendatavad.

Lõputöö probleem seisneb asjaolus, et äriühingu varjatud ülemineku käigus on kitsaskohti tõestamaks, et äriühing on tõesti varjatult üle viidud ning uus äriühing on kohustatud täitma maha jäetud äriühingu kohustusi. See aga tõstab küsimuse, milliseid probleeme tuleb arvesse võtta selleks, et kriteeriumid oleks piisavad tõendamaks ettevõtte varjatud üleviimist ning kohustaks uut äriühingut vastutama maha jäetud äriühingu tasumata kohustuste eest.

Lõputöö eesmärgiks on välja selgitada ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud probleemid Eesti praktika näitel. Lõputöö eesmärgist tulenevalt on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade ettevõtlusest ja ettevõtte ülemineku võimalustest.
2. Selgitada ettevõtte varjatud ülemineku olemust ja tuvastamist.
3. Analüüsida ettevõtte varjatud üleminekut Eesti kohtupraktikas.
4. Analüüsida Maksu- ja Tolliameti seisukohti ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud probleemidest ning pakkuda võimalikke lahendusi.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismetoodikat. Andmekogumismeetodina kasutatakse dokumendi analüüsi ja poolstruktureeritud intervjuusid, mis aitavad välja tuua ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamise peamisi probleeme Eesti praktikas. Leidmaks seoseid süsteemi toimimise ja õiguslike aluste vahel, analüüsitakse kohtulahendeid, mis on kätte saadavad Riigikohtu koduleheküljel. Otsingu kriteeriumiks on vastavus fraasile „ettevõtte varjatud üleminek“. Lähtuvalt saadud tulemustest, analüüsitakse nelja Riigikohtu lahendit ning intervjueeritakse kahte Maksu- ja Tolliameti antud valdkonna eksperti. Teoreetilisest osast ülevaate andmiseks kasutatakse põhiliste allikatena erinevaid eesti- ja ingliskeelseid teadusartikleid, Eesti õigusakte ja kohtulahendeid ning muid relevantseid allikaid.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis käsitletakse teemat puudutavaid teoreetilisi aspekte. Esimese

peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade ettevõtlusest ja ettevõtte ülemineku võimalustest ning teises alapeatükis selgitatakse ettevõtte varjatud ülemineku olemust ning selle tuvastamist.

Teises peatükis teostatakse dokumendi analüüsi ja poolstruktureeritud intervjuude uurimus. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse ettevõtte varjatud üleminekuga seonduvaid tendentse Eesti kohtupraktikas ning teises alapeatükis analüüsitakse ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamist ja sellega seotud olulisi probleeme Maksu- ja Tolliameti vaatepunktist ning pakutakse võimalikke lahendusi.

1. ETTEVÕTTE ÜLEMINEKU VÕIMALUSED

1.1 Ettevõtlus ja ettevõtte ülemineku võimalused

Tänapäeva kiiresti arenevas ning globaliseeruvast maailmas on olulisel kohal ettevõtlus. Ettevõtlusel on palju funktsioone, mis muuhulgas aitab riigil toimida ning areneda. Ettevõtluse käigus suureneb tööhõive, maksutulud ning tarbimine, mis omakorda aitab kaasa majanduse elavdamisele. Ettevõtjaks saamisel tuleb vastata erinevatele seadusest tulenevatele tingimustel, selleks aga, et edukalt ettevõtet rajada, peaks omama ülevaadet, kes saavad ettevõtlusega tegeleda, millised on tingimused ettevõtte rajamiseks, üleminekuks ja lõpetamiseks.

Ettevõtlusega tegelemiseks on vaja isikut või isikuid ehk ettevõtjaid, kellel on äriidee ning oma idee elluviimiseks registreerivad ettevõtte. Ettevõtja võib olla füüsiline isik või äriühingu vorm, kes pakub oma nimel tasu eest kaupu või teenuseid ning kellele kaupade müük ja teenuste osutamine on püsiv tegevus (Äriseadustik, 2016). Ettevõtja on üldiselt ettevõtte omanik ja selle tegevuse organiseerija ning ettevõtte tulemuse eest vastutaja, kes kannab riski ning keda seostatakse äriaga, mida tavaliselt mõistetakse kui kaupade tootmist, teenuste osutamist ning toodetud hüvitise müüki (Mängel, 2006).

Vastavalt Eesti Vabariigi põhiseaduse §-le 31 on Eesti kodanikel ja Eestis viibivatel välisriigi kodanikel ja kodakondsuseta isikutel õigus tegeleda ettevõtlusega (Eesti Vabariigi põhiseadus, 2016). Isikud, kes tegelevad ettevõtlusega, saavad tegutseda vaid seaduslike raamide piires, mille rikkumisel saab neile või nende tegevusele rakendada sanktsioone.

Ettevõtluskeeld on lisakaristus, mille puhul on tegemist karistuse hulka kuuluvate sanktsioonidega. Isik, kelle suhtes on kohus otsustanud kohaldada ettevõtluskeeldu, ei tohi kohtu poolt määratud ajavahemikul olla ettevõtja, juriidilise isiku juhtorgani liige, juriidilise isiku likvideerija, prokurist ega muul viisil osaleda juriidilise isiku

juhtimises. Lisakaristuse puhul tuleks arvestada, et see ei täida mitte ainult süüd heastavat, vaid ühiskonna turvalisust tagavat ülesannet. (Sootak & Pikamäe, 2015, lk 153-155) Seega ettevõtluskeelu rakendamine on üheks võimaluseks, kuidas tagada riigis majanduslikku kaitset teistele ettevõtjatele ning kogu ühiskonnale terviklikult.

Samuti on Eesti karistusseadustikus sätestatud tegutsemiskeeld, mis kujutab endast kuriteo eest ettenähtud lisakaristust. Sellest tulenevalt on kohtul õigus võtta süüdimõistetult kuni kolmeks aastaks teataval ametikohal töötamise või mingil tegutsemisalal tegutsemise õigus, kui isik on mõistetud süüdi kutse- või ametiõiguste kuritarvitamise või ametikohustuste rikkumisega seotud kuriteo eest. (Tubin, 2012, lk 442-449)

Eelnevast tulenevalt saab ettevõtlusega tegeleda isik, kellel puudub ettevõtlus- või tegevuskeeld. Selleks, et ettevõtjal oleks võimalik äritegevust teostada, tuleks luua ettevõtte. Ettevõtet defineeritakse kui tööjõu ning tootmisvahenditega varustatud iseseisvat majandusüksust (Eesti Keele Instituut, 2013). Ettevõtte võib olla majandustegevuse kaudu tulu taotlev juriidiline isik, sealhulgas mittetulundusühing ja -liit, mittetulundusorganisatsioonid ja eelarvelised riigi- ja munitsipaalasutused või ettevõtte filiaalid (Mängel, 2006).

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) § 66¹ sätestab, et ettevõtte on majandusüksus, mille kaudu isik tegutseb (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 2016). Lisaks sätestab võlaõigusseaduse (edaspidi VÕS) § 180 lg 2, et ettevõttesse kuuluvad selle majandamisega seotud ja majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, sealhulgas ettevõttega seotud lepingud (Võlaõigusseadus, 2016). Sellest tulenevalt võib ettevõtteks olla majandusüksus, mille kaudu tegutsetakse ning kuhu kuuluvad majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused. Ettevõtte loomisel on oluline, et mõistetakse, millega tegeletakse ning milline on selleks õiguslik raamistik.

Järgmiseks eelduseks ettevõtlusega tegelemiseks on äriühingu õigusvõime loomine. Vastavalt äriseadustiku (edaspidi ÄS) § 2 lg 3 alusel tekib äriühingu õigusvõime äriregistrisse kandmisest ning lõppeb äriregistrist kustutamisega (Äriseadustik, 2016). Selleks, et õigusvõime saada, on kindlasti vaja äriregistrile esitada asutamisleping, põhikiri, avaldus, sidevahendite andmed, panga tõend põhikapitali sissemaksest ning

tõend riigilõivu tasumise kohta (Eesti.ee, 2015). Õigusvõime omamisega on võimalus teostada ettevõtlust, mis toob kaasa endaga nii õigusi saada vastavaid soodustusi ja hüvesid kui ka kohustusi.

Ettevõtlusega tegelema hakkamisel on oluline ettevõtlusvormi valimine. Levinumateks eraõiguslikeks juriidilisteks isikuteks on AS-ga reguleeritud aktsiaselts, osaühing, täisühing ja usaldusühing ning tulundusühistuseadusega tulundusühistu, mis on äriühingute alaliikideks (Saare, 2010, lk 481-490). Kuigi AS-is on eri tüüpi ühingute tegevuse reguleerimiseks erinevad sätted, siis maksuseadustes ei tehta juriidilistest isikutest äriühingutel vahet (Kirsipuu, 2006). Sellest tulenevalt käsitletakse ühinguid maksuseadustest lähtudes.

Tüüpiline ettevõtte areng järgib mustrit, mis algab ettevõtte loomisest, sellele järgneb kasvamine ja tipphetke saavutamine ning seejärel toimub langus ja ettevõtte sulgemine. Ettevõtte lõpetamine võib olla vabatahtlik või kohustuslik. Igal juhul tuleb ettevõtte vara likvideerida, et sulgemisel olev majandusüksus suudaks oma võlad tasuda võlausaldajatele, aktsionäridele ning teistele nõuetega füüsilistele ja juriidilistele isikutele, sealhulgas Maksu- ja Tolliametile. (Dobson, 2014, pp. 5-6) Samas ei pruugi antud muster igale ettevõttele olla omane, mistõttu tuleb arvestada ettevõtte eripäradega. Kui aga ettevõtte jõuab lõppstaadiumi ehk sulgemiseni, siis selle puhul on erinevaid võimalusi.

Selleks, et ettevõtte Eestis lõpetada, on mitmeid erinevaid võimalusi (Varul, et al., 2010, lk 159):

1. Üldkoosoleku ja/või teise pädeva organi otsusega.
2. Isiku, organi ja/või asutuse otsusega, kellele on seadusega antud õigus otsustada avalik-õigusliku juriidilise isiku lõpetamine.
3. Seadusest, põhikirjast ja/või lepingust tulenevalt eesmärgi saavutamisel.
4. Tähtaja täitumisel ja/või möödumisel, kui juriidiline isik on tähtajaliselt asutatud.
5. Kohaldatakse sundlõpetamist, kui on antud sellekohane kohtumäärus.
6. Muudel seaduses, põhikirjas ja/või lepingus ettenähtud alustel.

Sundlõpetamist teostatakse kui juriidilise isiku lõpetamine on allutatud kohtulikule kontrollile ja seda järgmistel alustel (Varul, et al., 2010, lk 159):

1. Juriidilise isiku eesmärk ja/või tegevus on vastuolus seaduse, avaliku korra ja/või heade kommetega.
2. Äriühingu asutamisel on märgatavalt rikutud seadust ja/või asutamislepingu sõlmimisel või asutamisotsuse tegemisel esines asjaolu, mis toob endaga kaasa lepingu või otsuse kehtetuse ja mille rikkumist ei saa hiljem kõrvaldada.
3. Põhikiri ei ole vastavuses seadusega.
4. Juriidiline isik ei vasta nõuetele, mis on seadusega kehtestatud.
5. Juriidilise isiku juhatuse või seda asendava organi volitused on rohkem kui kaks aastat tagasi lõppenud ja uut juhatust või seda asendavat organit ei ole valitud.
6. Esineb mõni teine seaduses sätestatud alus.

Ettevõtte lõpetamise aluseks on tavaliselt võlad ning sellega kaasnev maksejõuetus. Võlgnikku loetakse maksejõuetuks, kui ta ei suuda rahuldada võlausaldajate nõudeid või võlgniku vara ei kata tema kohustusi ja selline suutmatuse ei ole tema majanduslikust olukorrast tulenevalt ajutine (Piiroja, 2009, lk 11). Oluline on, et juhatuse liikmed või muud vastutavad isikud oleksid kursis, mis seisus ettevõtte on ning kui suured on tasumata kohustused, et oleks võimalik ennetada maksejõuetust ja võlgadesse sattumist.

Võttes arvesse TsüS-i ning ÄS-i, millest tuleneb küllaltki range nõue esitada viivitamatult, kuid mitte hiljem kui 20 päeva möödumisel äriühingu püsiva maksejõuetuse ilmnemisel kohtule pankrotiavaldus, millest tulenevalt ei tohiks juhatuse liikmed teostada edasiste maksete tegemist (Toom, 2014, lk 485-489). Püsiva maksujõuetuse puhul ei eeldata tingimata seda, et juriidiline isik ei suuda püsivalt täita kohustusi kolmandate isikute ees, vaid eelkõige seda, et juriidilise isiku vara ei kata enam tema kohustusi ja see seisund on olnud püsiva iseloomuga ehk maksevõime taastamiseks reaalsed lootused puuduvad (Varul, et al., 2010, lk 133). Siinkohal on oluline kolmandatel isikutel välja selgitada maksejõuetuse põhjust vastutuse kohaldamise vaatepunktist (Varul, 2003, pp. 197-202). Maksejõuetuse esinemisel

tehakse kõik, mis on võimalik, et nõuda sisse võlg, mistõttu on oluline tuvastada maksejõuetuse eest vastutaja.

Maksejõuetuse definitsiooni puhul saab eristada rahavoolist ja bilansilist maksejõuetust, kuid mõlemal juhul on tingimuseks olukorra püsivus, mida on aga mõnikord raske kindlaks teha. Sellest tulenevalt heidetakse sageli äriühingu juhatuse liikmetele ette, et nad oleksid pidanud varem mõistma, et olukord on muutunud maksejõuetuks ning sellest tulenevalt olema hoolsamad tekkivate kohustuste täitmisel. (Toom, 2014, lk 485-489) Nii kolmandatel isikutel kui ka äriühingu juhatuse liikmetel võib olla raske äriühingu maksejõulisust hinnata. Kui tahetakse ettevõtet uuesti käivitada, siis tuleks valida parim alternatiiv, mis rahuldaks nii ettevõtjate ja kolmandate isikute vajadusi.

Selleks, et päästa äriühing, kui esinevad ainult kergemad makseraskused maksuhalduri ees, on võimalus ajatada. Ajatamise all mõeldakse eelkõige maksukohustuse tasumise tähtaja edasilükkamist, täpsemalt ajatamise otsusega määratud maksegraafiku alusel (Lopman & Lorents, 2013, lk 118-127). Soov maksuvõlga ajatada, on maksumaksja kohustatud põhjendama maksuvõla tekkimise ja tasumise ajatamise vajadust ning tarvidusel tagama ajatatavale maksuvõlale tagatise (Rahandusministeerium, 2002). Ajatamist tuleks kaaluda siis, kui ajutiselt ei ole võimalik tasuda maksuvõlgasid ning pikema ajaliste võlgade puhul tuleks kaaluda teisi lahendusi.

Olukorras, kus äriühingu maksukohustust ei ole võimalik ajatada või see ei ole otstarbekas, on võimalus ettevõtet saneerida. Vastavalt saneerimisseadusele tähendab ettevõtte saneerimine abinõude kompleksi rakendamist ettevõtte majanduslike raskuste ületamiseks, maksevalmiduse taastamiseks, kasumlikkuse parandamiseks ning jätkusuutliku majandamise tagamiseks (Saneerimisseadus, 2016). Samuti võetakse arvesse ettevõtja, võlausaldaja ja kolmanda isiku huvid ning nende õiguste kaitsmist ettevõtte saneerimise käigus (Piiroja, 2009, lk 147).

Abinõude rakendamine peab kaasa tooma ettevõtte majandusliku olukorra paranemise ja kasumlikkuse taastumise, mistõttu viiakse menetlus läbi ainult siis, kui taastamine on võimalik. See tähendab, et ettevõtja on kohustatud esitama tõeseid andmeid selle kohta, kas taastamine on võimalik, mis omakorda eeldab, et ettevõtjal on olemas

visioon, mis näitab kuhu ja kuidas ümberkorraldamisel liikuda. Lisaks peab kohus kontrollima, kas ettevõtja esitatud andmete ja prognooside kohaselt on ettevõtte kasumlikkuse taastamine võimalik. Arvestada tuleb asjaoluga, et ettevõtte majandusliku olukorra paranemine ei tohi olla ettenähtavalt ajutine ega rajatud ainult krediidile. (Niklus, 2009) Seega lühiajaliste laenude võtmine, järsk koondamine või palkade langetamine ei pruugi kaasa tuua otsust ettevõtte saneerimise kohta.

Vaatamata asjaolule, et põhimõtteliselt on pankrotimenetluse raames võlausaldajate selgel nõusolekul küll võimalik sõlmida kompromiss võlausaldajatega ettevõtja tegevuse jätkamise osas, kuid selliseid otsuseid on äärmiselt vähe. Sellest tulenevalt ongi loodud võimalus saneerida. Paljudel juhtudel oleks ettevõtja tegevust jätkates ja võlausaldajate nõuete rahuldamist pikemale perioodile lükates võimalik rahuldada võlausaldajate nõuded lõppastmes suuremas ulatuses kui likvideerimise korral. Hoolimata antud võimalusest, õnnestub makseraskustesse sattunud isikule kuuluva ettevõtte säilitamine harvadel juhtudel. (Piiroja, 2009, lk 144) Kui eelnevalt väljatoodud alternatiivid ei too kasu või ei ole otstarbekad, siis võimalusel tuleks kaaluda ettevõtte üleviimist.

Ettevõtte üleviimisel toimub organisatsioonis palju muudatusi, mis aga ei pruugi alati olla lihtsasti elluviidavad, kuid on see-eest vajalikud ja väärtuslikud, et liikuda edasi (Urich, 2013, pp. 329). Leides isiku, kes on nõus ettevõtte maksukohustust täitma, saades vastu äriühingule kuuluva vara, saab rakendada ettevõtte ülemineku sätteid. Maksuõiguses on ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärgiks see, et maksuhaldur saaks esitada maksunõuded isikute vastu, kelle osas on veendumus, et algne kohustatud isik ehk maksukohustuslane on oma ettevõtte koos maksukohustusega üle andnud (Leppik & Lillsaar, 2013). Selle tulemusena on võimalik nõuda kohustuste tasumist ning samuti säilitada ettevõtet või selle osa.

Vastavalt maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) §-le 37 lähevad ettevõtte, selle osa omandi või valduse ülemineku korral selle iseseisva osaga olemuslikult seotud nõuded ja kohustused, mis on nimetatud MKS § 31 lg-s 1, üle omandajale või valduse saajale (Maksukorralduse seadus, 2016). Seega kui ettevõtte või selle osa on üle viidud teise äriühingusse, siis peab omandaja täitamata kõik sellega kaasnevad kohustused.

Maksuõigusliku ettevõtte ülemineku regulatsioon seisneb selles, et tagatakse vara liikumatus ilma kohustuseta ehk ettevõtte üleminekul lähevad üle kohustused. Tavaliselt maksuõigussuhtes ettevõtte ülemineku tuvastamine ei oma niivõrd töötajate kaitse tähendust, vaid selle eesmärk nihkub riigi, kui avalik-õiguslikus suhtes tugevama poole huvile, mille eesmärgiks on sisse nõuda maksud kui riigitulu. (Leppik & Lillsaar, 2013) Kui on võimalusi, siis keskendutakse ka töötajate kaitsele, kuid mitte maksumenetluse raames.

Ettevõtte ülemineku üheks aluseks loetakse poolte vahel sõlmitud lepingut, millega üks osapool on kohustatud üle andma ettevõtte või selle osa ning teine pool selle eest tavaliselt tasu maksuma (Soom, 2015, lk 42). Kohtupraktika analüütik Margit Vutt (2010) on leidnud, et ettevõtte ülemineku aluseks on tavapäraselt kohustusleping, milleks võib olla igasugune võõrandamisele suunatud leping nagu näiteks müük, kinge, vahetus jmt. Tasu maksmise või andmise eeldamine tuleneb VÕS §-st 28, mille kohaselt majandus- või kutsetegevuses sõlmitud lepingute puhul eeldatakse, et need on tasulised (Võlaõigusseadus, 2016). Ettevõtte ülemineku puhul ei ole kindlaks määratud, millisest lepinguliigist tuleks lähtuda, mistõttu saavad osapooled selle ise valida.

Ettevõtte üleminekut ja kohustuslepingu õiguslikku aluse olemasolu tõestamist võib raskendada asjaolu, et osapoolte vahel sõlmitakse suuline leping. Vastavalt VÕS § 11 lg 1 alusel võib lepingut sõlmida suuliselt, kirjalikult või mistahes teises vormis, kui seaduses ei ole sätestatud kohustuslik vorm (Võlaõigusseadus, 2016). Samuti ei ole ettevõtte ülemineku puhul määravaks see, kas üleandja ja omandaja vahel on vahetu lepinguline seos või mitte, sest üleminek võib toimuda ka kolmandate isikute vahendusel. Kuigi VÕS lubab eeldada tasu saamist, siis Riigikohtu analüütik on asunud seiskohale, et tehing võib olla nii rahaline kui rahatu. (Vutt, 2010) Ettevõtte ülemineku puhul saab tasuks liigitada saadava ettevõtte vara, äriühingu kohustuste täitmise eest, kuid tavaliselt on kohustused suuremad kui saadava vara väärtus.

Seaduse alusel on ettevõtte ülemineku juhtumitena mõeldavad eelkõige ettevõtte võõrandamine täitemenetluses, ettevõtte seadusjärgne pärimine osana muu pärandvara hulgas, samuti on võimalik ettevõtte üleminek äriühingute jagunemisel, ühinemisel ja/või ümberkujundamisel. Sellest hoolimata ei ole aga välistatud õiguste ja kohustuste

järgnemine uuele äriühingule, sest juriidiliste isikute ühinemisel omandab ühinevate isikute õigusjärglane kõik eelneja õigused ja kohustused AS-is sätestatud regulatsiooni alusel. (Varul, et al., 2006, lk 588-589) Kõige olulisem riigi jaoks on ilmselt see, et ülemineva ettevõtte kohustused saaksid uue äriühingu poolt tasutud.

Ettevõtte on õiguste ja kohustuste kogum, millest tulenevalt ei ole võimalik ettevõtte tervikuna olla käsutustehingu objektiks. See tähendab, et ettevõtte üleminekul tuleb iga ettevõttesse kuuluv õigus üle anda eraldi käsutustehinguga, kusjuures kohustused lähevad üle seaduse alusel. (Varul, et al., 2006, lk 589) Seega, kui ettevõtte viiakse üle, siis lähevad üle automaatselt kõik ettevõtet puudutavad kohustused. Kui aga ettevõtte üleviimine ei ole võimalik või ei leita uut omandajat ning äriühing ei suuda iseseisvalt hakkama saada, siis tuleks kaaluda pankroti välja kuulutamist.

Alternatiividest hoolimata tuleb mõnikord juhatuse liikmetel jõuda otsusele ja alustada pankrotimenetlusega. Kohus kuulutab pankroti välja siis, kui on tuvastatud äriühingu maksejõuetus ja leitud, et olemas on vara pankrotimenetluse kulude katteks või võimalus vara tagasivõtmiseks. Selle menetluse käigus tuleb aga süüvida võlgniku maksejõuetuse põhjustesse, et aru saada, kas selleks olid juhuslikud põhjused, mida ei oleks saanud vältida ja ette näha, või tekkis maksejõuetus hooletusest ning tekitati pankrot teadlikult. (Lõhmus, 1994, lk 21-23)

Hooletusest või teadlikult tekitatud pankroti puhul võib tegemist kuritahtlikku pankrotiga ning välistatud pole seegi, et maksejõuetus on tekkinud erinevate tegurite mõjul või kergemeelsusest, kuid pärast maksejõuetuks muutumist püütakse oma vara varjata, vähendada või pannakse toime muid tegusid, et kergendada oma olukorda võlausaldajate arvel. (Lõhmus, 1994, lk 21-23) Sel juhul on tegemist juba ebaausa majandustegevusega, mis võib kaasa tuua võlausaldajate usaldamatuse teistesse ettevõtjatesse.

Kokkuvõtvalt saab tegeleda ettevõtlusega isik, kellel puudub ettevõtlus- või tegevuskeeld ning kellel on äriidee ja loonud äriühingu, millel on õigusvõime. Üldjuhul on ettevõtte eesmärgiks kasumi saamine, kuid erinevate tegurite esinemisel võivad ettevõtet tabada makseraskused, mistõttu võib olla vajadus kasutusele võtta alternatiive nagu ajatamine ja saneerimine. Teisalt on võimalus ettevõtte üle viia

eelkõige võõrandades täitemenetluses sätestatule ja ettevõtte seadusjärgses pärimises osana muu pärandvara hulgast. Lisaks on võimalus ettevõtet üle viia äriühingute ühinemisel, jagunemisel ja/või ümberkujundamisel, mille käigus lähevad üle õigused ja kohustused, mida ülevõtja on kohustatud täitma. Kui ühestki võimalusest pole abi, siis tuleks kaaluda pankroti välja kuulutamist ning seejärel alustada pankrotimenetlusega, mille tulemusena rahuldatakse tekkinud nõuded võimalikult suures ulatuses.

1.2 Ettevõtte varjatud üleminek ja selle tuvastamine

Erinevad inimesed teostavad ettevõtlust erinevalt, mistõttu on riskid teistsugused ning neid ole võimalik üheselt hinnata. Kui ettevõtte satub raskustesse, siis üldjuhul on eesmärk säilitada ettevõttes olevad varad ja väärtuslikud elemendid, mistõttu võidakse ettevõtte üle viia varjatud kujul. Lisaks varade alles jätmisele on inimesi, kes ei soovi oma maksukohustusi täita ning üritatakse leida viise, et jätta kohustused täitmata. Selleks aga, et riigi eest saaksid kõik kohustused täidetud, on eriti oluline mõista, mida kujutab ettevõtte varjatud üleminek ning kuidas seda tuvastatakse.

Ettevõtte varjatud ülemineku korral on tegemist situatsiooniga, kus tehingu osapooled üritavad vältida ülemineku regulatsioone ehk üleminekuga seotud osapooled tahavad jätta ilmet, et sellist tehingut pole kunagi toimunud. Ettevõtte varjatud ülemineku tehingupartnerite eesmärgiks on ettevõtte seadusliku ülemineku regulatsiooni vältimine ning sellega kohustustest vabanemine. Varjatud üleminek deklareeritakse tavaliselt tavapärase käibega tehinguna, et saada antud tehingu pealt veel lisaks sisendkäibemaksu. (Güldenkoh, 2014)

Siinkohal tuleb arvestada, et ettevõtte varjatud üleminekuga saavutatav rahaline võit võib olla pahauskse äriühingu omaniku jaoks oluline, sest varjates antud tegevust vabanetakse kõikidest ettevõttega seotud kohustustest. See omakorda võib tuua kaasa varjatud tehingu üksikasjaliku kavandamise ning erinevate meetmete kohaldamise eesmärgiga raskendada ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamist. (Tamme, 2009, lk

181-188) Siit aga tuleneb tahtlus petta, mis on saanud peamiseks komponendiks pettuse kavandamisel ning tuvastamisel (Saare, et al., 2007, pp. 142-151). Ettevõtte varjatud ülemineku puhul on tegemist pettusega, millega soovitakse hoiduda maksukohustuste täitmise eest. Nii nagu üleüldiste pettuste puhul, koosneb ettevõtte varjatud ülemineku näitajad mitmetest tahtlikest tegudest, et konkreetse eesmärgiga hoiduda maksukohustusest (Brown, 2009). Ettevõtte varjatud ülemineku puhul on alati vähemalt kaks osapoolt, kes kavandavad ning üritavad jätta kohused täitmata omakasu eesmärgil.

Ettevõtte üleminekut varjatud tehinguna teostatakse, sest kohustuste jätmise maksejõuetule äriühingule võimaldab äritegevuse alustamiseks või jätkamiseks vajalikud vahendid ümber suunata uude ettevõttesse ning seeläbi alustada uuesti majandustegevust. Samuti saadakse sellise tegevuse käigus välistada võlausaldajate nõuete täitmise täies ulatuses üleandja poolt. (Soom, 2015, lk 48) Selleks, et vältida ettevõtte regulatsioone, aitab kaasa seadusjärgse ülemineku lepinguliigi määratlematus.

Tavaliselt eeldab ettevõtte üleandmise tehing poolte vastavat tahet ja tahteavaldusi, kuid varjatud tehingu puhul saab eeldada, et kirjalikku lepingut ei ole ja tehingupoolel ise suulise lepingu olemasolu ei kinnita. See aga lepingu eksistentsi ei välista, sest leping võib olla tuvastav kaudsete tahteavalduste kaudu. (Tamme, 2009, lk 181-188) See on aga keeruline ning aeganõudev, mistõttu alati ei suudeta seda tõestada.

Kaudne ehk konkludentne on tahteavaldus, mis väljendub sellises teos, millest võib järeldada, et taheti kaasa tuua õiguslik tagajärg. Kaudse tahteavalduse puhul tuleb leida vastus küsimusele, kas tegemist on õiguslikku tähendust omava toiminguga või tehinguga, milles väljendub tahteavaldus ning millega sooviti kaasa tuua õiguslik tagajärg. Samuti tuleb leida, kas teistel isikutel, keda see puudutab, on võimalik vastavast tegevusest samamoodi aru saada. Sellest tulenevalt peab hindama just seda tegu, mille kaudu tahteavaldus väljendatud olla võiks. (Varul, et al., 2010, lk 159) Nii suulise lepingu kui ka kaudse tahteavalduse olemasolu ei tõenda veel varjatust, vaid on abivahendid ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel koos teiste tõenditega.

Kaudset tahteavaldust ning ettevõtte varjatud üleminekut on raske tuvastada, siis sellegi poolest on välja toodud tegurid, mida võidakse kasutada ülemineku varjamiseks ning mida selle tuvastamisel arvesse tuleks võtta (Tamme, 2009, lk 181-188):

1. Äriühingu vara müüakse erinevatele äriühingutele, mistõttu on võimalus, et hiljem müüvad need ostjad vara edasi ühele ettevõttele.
2. Vara müüakse erinevatel aegadel, mitte järjest.
3. Lepinguparteritega jõutakse kokkuleppele, et ettevõtte toimimise jaoks olulised lepinguid ei viida üle, vaid vormistatakse uued lepingud.
4. Töötajad sõlmivad samuti uued töölepingud ning siinkohal on võimalus, et uues äriühingus jätkavad vaid üksikud töötajad, eelkõige tähtsamad töötajad, kelleks võivad olla spetsialistid, keskastme- või tippjuhid.
5. Muudetakse asukohta, kus majandustegevust ellu viiakse.
6. Uues äriühingus tegeletakse mõne lisategevusega või lõpetatakse osaliselt mõni varasemalt teostatud tegevus.
7. Vara müük toimub osaliselt just täitemenetluse käigus.

Selleks, et maksuhalduril oleks võimalik ettevõtte varjatud üleminekut tuvastada, peab ta kõigepealt tõendeid koguma. Tõendid on kõik menetluses kogutud andmed, sealhulgas maksukohustuslaselt, kolmandalt isikult, riigi-, valla- või linnaasutustel saadud teave. Samuti saadud dokumendid, asjad, vaatluse teel tuvastatud olud ning eksperdiarvamus, mille hulgast maksuhaldur kaalutusõigusest lähtudes otsustab, milliseid tõendeid ta peab vajalikuks konkreetses asjas koguda (Pily, et al., 2006, lk 57). Kui õigusvastaselt on tekitatud kahju, siis tuleks arvesse võtta selliseid aspekte nagu kahtlustatava haridus, teadmised, võimed ja muud isikuomadusi, enne süü hindamist (Lahe, 2009, pp. 94-102). Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamine ei ole lihtne, mistõttu on oluline, et vaatluse alla võetakse kõik aspektid ja neid analüüsitakse põhjalikult.

Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel kasutatakse peamiselt MKS §-dest 60-63 tulenevaid õigusi. MKS §-d 60-63 sätestavad, et maksuhalduril on õigus nõuda teavet maksukohustuslaselt või tema esindajalt; kolmandatelt isikutelt, sealhulgas krediidasutustelt; asjade ja dokumentide esitamist, näiteks sularaha ettenäitamist ning

teabe nõudmist riigi-, valla- ja linnaasutustelt ning riigi andmekogu vastutavalt ja volitatud töötajalt. (Maksukorralduse seadus, 2016) Seadusest tulenevaid õigusi on veelgi, kuid sealjuures tuleb arvestada menetlust ning tõendite otstarbekust.

Eelnevalt on mainitud, et maksuhaldur võib kaasata eksperte oma arvamuse avaldamiseks. Sealhulgas on võimalik raamatupidamiskspertiisiga tuvastada, kas selline sularahatehingu tegemine väidetaval ajahetkel oli võimalik või mitte. Näiteks on olnud juhtumeid, kus väidetava tehingu tegemise ajal ei saanud kassas olla piisavalt sularaha ja seetõttu oli kassat puudutav raamatupidamiskirjend kirjutatud negatiivseks. See aga ei ole reaalselt võimalik, sest kassa tähendab füüsiliselt olemasolevat raha, seega kassas kas on raha või ei ole. (Tamme, 2009, lk 181-188) Siinkohal ongi oluline kaasata eksperte või kasutada erinevaid kontrollimeetmeid, kinnitamaks dokumentide õigsust kui need vähegi kahtlust tekitavad.

Igas maksumenetluses, ka ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel, lasub tõendite kogumine uurimispõhimõttega maksuhaldurile, kuid maksukohustuslane peab täitma kaasaaitamiskohustust, mis sisaldab muuhulgas kohustust teatada maksuhaldurile kõikidest maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest. Kui maksukohustuslane rikub kaasaaitamiskohustust, siis väheneb maksuhalduri tõendamiskoormus ning see võib langeda kuni kaudse maksustamise võimaluseni ning siis peab maksukohustuslane tõendama ise oma väidete ja seisukohtade õigsust. (Lehis, 2009, lk 158) Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamise kaasaaitamiskohustust pigem rikutakse, sest ei tunnista suulisi lepinguid või ei räägita kõikidest asjaoludest.

Uurimispõhimõtte rakendamine igas menetluses on vajalik nõrgema poole õiguste kaitseks, sest menetluse läbiviija ehk maksuhaldur on ise menetluse tulemusest otseselt huvitatud isik. Maksuhaldur peab ühest küljest kaitsma riigi huve ja prioriteete ning tagama võimalikult suured maksulaekumised. Teisest küljest on maksuhaldur aga kohustatud tagama ausa menetluse ning poolte võrdsuse, kuid see on raske, sest maksumaksjal ei ole selliseid volitusi, mida seadus annab haldusorganile. Seega maksuhaldur on kohustatud arvestama kõiki asjas tähendust omavaid seisukohti, sealhulgas nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. (Lehis, 2009, lk 135-136) Kõige olulisem on ausa ja igakülgse menetluse tagamine, mille käigus ei rikuta uurimisprintsipi ning teise osapoole õigusi.

Ettevõtte varjatud ülemineku puhul võib olla tegemist pettusega omakasu eesmärgil, siis ei pruugi kõik dokumendid olla korrektsed. Kahtlaste tehingute puhul tuleb lähtuda nende sisust, mitte vormist ehk kasutada majandusliku tõlgendamise reeglit. Majandusliku tõlgendamise reegel tähendab seda, et maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel lähtutakse eelkõige maksuobjektiks oleva tehingu tegelikust sisust ning selle tehingu reaalistest tagajärgedest, millest tulenevalt on tehingu vorm teisejärguline (Pilv, et al., 2006, lk 33). Siinkohal on oluline hinnata igat lepingut eraldi ning seejärel neid võrrelda. Kui dokumendid ei kattu, võib olla tegemist tehingu vormilise rikkumisega, varjamaks ettevõtte üleviimist.

Peale tõendite kogumist on maksuhalduril vaja neid hinnata ning analüüsida. Sellest tulenevalt on Riigikohtu halduskolleegium oma otsuses nr 3-3-1-20-11 selgitanud, et ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat ja järgnevat äriühingute käitumist ning samuti tuleb arvesse võtta järgmisi aspekte (tegemist on avatud loeteluga) (OÜ T.R.E.C. kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/8261-9 tühistamiseks, 2011):

1. Ettevõtte tüüpi.
2. Kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminekut.
3. Immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni üle võtmist.
4. Kliendi- ja tarnijasuhete jätkuvust.
5. Üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasust.
6. Majandustegevuse jätkuvust ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aega.
7. N-ö väheste vahenditega ettevõtete puhul personali säilitamist.
8. Ettevõtja omandaja varasemat tegevust.
9. Andja ja omandaja tegevuskohta.
10. Juhtorganite liikmete kattuvust.

Üksiktõendite alusel ei pruugita märgata ettevõtte üleminekut, mistõttu on oluline tuvastada tegelik olukord ja analüüsida, mitte aga üksikute tehingutena, eriti kui neid ei seostata tervikuga. Ettevõtte ülemineku varjamisel üritatakse eelkõige Riigikohtu poolt välja toodud kriteeriumeid ümberpöörata, millega loodetakse juhtida tähelepanu tehingu tegelikust sisult kõrvale. (Soom, 2015, lk 49)

Kokkuvõtvalt selgus, et ettevõtte varjatud ülemineku korral üritavad tehingu osapooled jätta muljet, et antud tehingut pole toimunud ning ülemineku regulatsioone neile ei rakendu, eesmärgiga vabaneda kohustustest ja võlgadest ning saada lisatulu näiteks käibemaksu näol. Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel on olulisteks aspektideks Riigikohtu kriteeriumid, tõendite kogumisel uurimispõhimõtte rakendamine, tehingu majanduslikust sisust lähtumine ning tõendite põhjal arusaadavalt loogiliste järelduste tegemine kogumis. Samuti kaasaaitamiskohustuse rakendamine, isegi kui maksukohustuslane seda rikub, sest siis väheneb maksuhalduri tõendamiskoormus ning maksukohustuslane peab ise tõendama oma seisukohtade õigsust.

2. ETTEVÕTTE VARJATUD ÜLEMINEKU PRAKTIKAST

2.1 Ettevõtte varjatud üleminek Eesti kohtupraktikas

Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamine on keeruline ning nüansirikas, mistõttu võib tunduda, et ettevõtte on varjatult üle läinud, kuigi tegelikult ei ole ning vastupidi. Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamise teeb raskeks asjaolu, et osapooled tahavad tehingu olemasolu varjata. Selleks aga, et ettevõtte varjatud üleminekut oleks võimalik tuvastada, on oluline analüüsida Eesti kohtupraktikat, võttes arvesse just ettevõtte varjatud ülemineku aspekte. Analüüsi aluseks on kohtulahendid, mis on kätte saadavad Riigikohtu koduleheküljel. Otsingu kriteeriumiks on vastavus fraasile „ettevõtte varjatud üleminek“.

Riigikohtu halduskolleeegiumi otsus nr 3-3-1-89-11 kirjeldab olukorda, kus maksuhaldur leidis, et ettevõtte on tahetud varjatult üle viia teise ettevõttesse läbi kolmanda isiku (panga vahendusel) ning selle käigus tekitada seadusvastast käivet, sest ettevõtte ülemineku puhul käivet ei teki ning sisendkäibemaksu maha arvata ei saa (OÜ Thomson Transport kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/9978-12 tühistamiseks, 2012).

Maksuhaldur tuvastas järgmised asjaolud, mis viitasid ettevõtte üleminekule (OÜ Thomson Transport kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/9978-12 tühistamiseks, 2012):

1. Mõlema äriühingu liikmeks oli kontrollitaval perioodil sama isik.
2. Vastuvõtja ettevõtte võttis üle vana ettevõtte põhitegevuse, omandades selleks vastava vara, kusjuures peamine vara oli üle läinud.
3. Kasutati kogu kaubavedudeks vajalikku vara, sealhulgas kaks veokit ja viis haagist.
4. Viis endist töötajat täidavad samu tööülesandeid uues ettevõttes ning tööprotsess pole üleminekul katkenud.
5. Töötajate palk ei muutunud.

6. Üle antava ettevõtte peamine klient oli varem vastuvõtja, kellele müüdi sama teenust, mida ta nüüd ise osutab.
7. Kasutati sama teavet ja kliendibaasi.
8. Vana ettevõtte majandustegevus on seiskunud, millele viitab asjaolu, et tema uueks osanikuks on Panama äriühing, kelle juhatuse liikmed elavad Kreekas ning äriühing ei asu Äriregistris märgitud aadressil ja maksudeklaratsioone ei ole esitatud alates 2009. aasta oktoobrist.
9. Samas ei väitnud maksuhaldur, et tehingud pangaga olid tühised, vaid sooviti tähelepanu juhtida, et eelmised lepingud lõpetati ja sõlmiti uued, kusjuures ettevõtte varjatud üleminekule viitab asjaolu, et lepingud ei läinud üle.

Analüüsitava kohtulahendis jättis ringkonnakohus ja Riigikohus hinnangu andmata Maksu- ja Tolliameti väitele, mis puudutasid ettevõtte varjatud üleminekut, kuid sellest hoolimata toodi välja aspekte, millega peaks arvestama, kui uuritakse ettevõtte varjatud üleminekut.

Arvesse tuleb võtta asjaolu, et tehinguid, mis toimuvad ettevõtte ülemineku kui kogumi raames kolmandate isikute osalusel, on võimalik maksustada juhul, kui need kvalifitseeritakse näilike tehingutena MKS § 83 lg 4 mõistes või kohaldatakse MKS § 84. (OÜ Thomson Transport kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/9978-12 tühistamiseks, 2012)

MKS § 83 lg 4 sätestab, et näilikku tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse selleks, et varjata teist tehingut, siis kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. MKS § 84 aga sätestab, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, siis kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. (Maksukorralduse seadus, 2016)

Riigikohtu kriminaalkolleegiumi otsuses nr 3-1-1-108-12 seisnes eeldatav ettevõtte varjatud üleminek selles, et sõlmiti kinnistuga näiline tehing. Juhatuse liikmed leppisid kokku, et vana ettevõtte müüb talle kuuluva ainsa kinnistu uuele ettevõttele, et tekitada olukord, kus uus ettevõtte saaks riigile esitada sisendkäibemaksu tagastusnõude, mille

arvelt oleks võimalik pangalaen tagasi maksta ja finantseerida arendustegevust. Kinnistu müügitl tekkiv käibemaksukohustus sooviti teadlikult jätta vana maksejõuetu ettevõtte kanda, sest see ettevõtte ei saanud ega juhid ei kavatsenudki seda maksukohustust täita. (Kriminaalasi Aurincop OÜ süüdistuses KarS § 389² lg 3 - § 25 lg-te 2 ja 4 järgi, 2013)

2009. aasta lepingus oli kinnistu müügihind 12 300 000 krooni, ehkki kinnistu tegelik turuväärtus ei ületanud 3 000 000 krooni. Võttes arvesse, et antud perioodil tegeliku turuväärtusega müüdava objekti käibemaksu tagastus on mitu korda väiksem kui antud lepingus mitmekordse juurde hindlusega kinnistu müügil, võib see toetada kahtlust, et ettevõtet tahetakse varjatult üle viia omakasu eesmärgil. Samuti sõlmis uus ettevõtte teise äriühinguga üle antava ettevõtte laenulepingu refinantseerimise lepingu, millega lõppes üle antava ettevõtte laenukohustus teise ettevõtte ees. Kinnisasja ja lepingute ülemineku järel vana ettevõtte kinnisvaraalaane tegevus lõppes ja sama tegevus jätkus uues ettevõttes. Seega uus ettevõtte omandas sellise osa, mis sai iseseisvalt edasi tegutseda ja moodustas eraldivoetuna kogu vana ettevõtte identiteedi. Vanasse ettevõttesse ei jäänud pärast 2009. aasta tehingut vara, mille abil kinnisvaraga seotud tegevust jätkata, seega oli täidetud oluline ettevõtte kriteerium – kinnisasja ja muude materiaalsete vahendite üleminek. (Kriminaalasi Aurincop OÜ süüdistuses KarS § 389² lg 3 - § 25 lg-te 2 ja 4 järgi, 2013)

Eelkirjeldatud tehingu tulemusena võttis uus ettevõtte üle kinnisvaraarenduse (kinnistu ja lepingud) kui ettevõtte, sest muud majandustegevust peale kinnistu omamise ja väljarentimise vanal ettevõttel 2009. aasta seisuga ei olnud. Seega kinnistu müügist käivet ei tekkinud, vaid kinnistu müügiga varjati ettevõtte üleminekut ja see toimus omakasu saamise eesmärgil. (Kriminaalasi Aurincop OÜ süüdistuses KarS § 389² lg 3 - § 25 lg-te 2 ja 4 järgi, 2013)

Antud kaasuse lahend oleneb sellest, kas kinnistu võõrandamine ühelt ettevõttelt teisele koos kinnistu ostmiseks võetud üle antava ettevõtte laenukohustuse lõppemise ja vastuvõtja ettevõtte laenukohustuse tekkimisega oli käsitatav ettevõtte üleandmisena. Maakohus leidis, et tegemist ei ole ettevõtte üleminekuga, kuid ringkonnakohtu arvas teisiti. (Kriminaalasi Aurincop OÜ süüdistuses KarS § 389² lg 3 - § 25 lg-te 2 ja 4 järgi, 2013)

Kohtulahendi analüüsi käigus selgus, et ettevõtte ülemineku tuvastamisel on otsustavaks kriteeriumiks, kas kõnealune üksus säilitab oma identiteedi, millele võib muuhulgas viidata see, kas tegevus jätkub või alustatakse seda uuesti. Ettevõtte ülemineku regulatsiooni kohaldamiseks peab üleminek puudutama püsivat majandustegevust, mille tegevus ei piirdu üksnes ühe kindla lepingu täitmisega. Üksuse mõiste tähendab seejuures inimeste ja vara organiseeritud kogumit, mis võimaldab konkreetse eesmärgiga majandustegevuse elluviimist. Riigikohtu tsiviilkolleegium on osutanud, et ettevõtte ülemineku kindlakstegemisel tuleb eelkõige kontrollida, kas üle on läinud iseseisev majandusüksus, mis jätkab oma tegevust. (Kriminaalasi Aurincop OÜ süüdistuses KarS § 389² lg 3 - § 25 lg-te 2 ja 4 järgi, 2013)

Eelnevast järeldub, et ettevõttena TsÜS § 66¹ ja käibemaksuseaduse § 4 lg 2 p 1 tähenduses ei saa käsitleda pelgalt varakogumit, mida ei kasutata majandustegevuseks ja millel puudub seega ettevõtte identiteet. Seda isegi mitte juhul, kui tegemist on ettevõtja või muu isiku ainukese varaga. Seega kinnisasi, mis majandusüksuse identiteeti ei kanna, ettevõtet ei moodusta. Sellest tulenevalt on Riigikohtu kolleegium seisukohal, et kinnistu ja sellega seotud laenukohustus ettevõtet ei moodustanud, ei saa kinnistu võõrandamine uuele ettevõttele olla käsitatav ettevõtte üleandmisena. (Kriminaalasi Aurincop OÜ süüdistuses KarS § 389² lg 3 - § 25 lg-te 2 ja 4 järgi, 2013)

Kohtuasja nr 3-3-1-1-13 oli tegemist juhtumiga, kus maksuotsuse põhjenduste kohaselt viidi ühe ettevõtte tegevus üle teisse ettevõttesse VÕS § 180 tähenduses ning ettevõtte või selle osa ülemineku varjamise eesmärgil näidati 2010. aasta märtsis üle viidava ettevõtte põhivara müüki kolmandale ettevõttele, kellelt algul rentis ning hiljem soetas põhivara omandav ettevõtte. Tegelikult teingu eesmärgiks oli vana ettevõtte üle võtmine selliselt, et kohustused, sh maksukohustused jätta varatule äriühingule. (OÜ Dedi kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/6648-10 ning Wesico Project OÜ kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/3573-14 tühistamiseks, 2013)

Maksu- ja Tolliamet on menetluse käigus leidis, et on toimunud ettevõtte üleminek omakasu eesmärgil järgmistel põhjustel (OÜ Dedi kaebus maksuotsuse nr 12.2-

3/6648-10 ning Wesico Project OÜ kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/3573-14 tühistamiseks, 2013):

1. Üleantava ettevõtte majandustegevus toitlustusettevõttena jätkus katkematult samal aadressil uues ettevõttes, seega majandusüksus säilitas oma identiteeti, sest selle üksuse tegevus jätkus reaalselt ning seda ei alustatud uuesti.
2. Üleantav ettevõtte müüs ettevõtte koos vastava vallasvaraga, millest saab järeldada, et kavatsus oli müüa ettevõtet kui terviklikku majandusüksust.
3. Üleantava ettevõtte käibedeklaratsioonid on alates 2010. aasta maist esitatud nullidega, kuid uus ettevõtte deklareeris alates 2010. aasta aprillist sarnast käivet, mis varasemal perioodil deklareeris vana ettevõtte.
4. Üleantava ettevõtte endised töötajad läksid tööle uude ettevõttesse ning nende ütlustest oli selgunud, et neile pakuti üleminekut uude ettevõttesse. Need aga kes keeldusid, koondati. Üle läinud töötajad jätkasid samade tööülesannete täitmist.
5. Uus ettevõtte võttis üle antava ettevõtte tegevuse üle märkamatu, mis tõendab seda, et vana ettevõtte endised kliendid jätkavad suhet uue ettevõttega.
6. Enne põhivara müümise tehingut oli üle antaval ettevõttel maksuvõlg. Ettevõtte ülemineku vormistamisel oleks see võlg läinud üle uude ettevõttesse. Pooled ei olnud aga kohustuste üleandmisest-vastuvõtmisest huvitatud.
7. Üleantava ettevõtte juhatuse liikme väitel oli põhjus, miks põhivara müüdi kolmandale ettevõttele ja tegevust jätkas uus ettevõtte, see, et uue ettevõtte registreerimisega läks aega. Tegemist oli ettevõtte varjatud ülemineku, kus sõlmiti leping A-le kuuluva kahe äriühingu vahel. Kolmanda ettevõtte osa tehingus oli näilik ja seda ei saa maksustamisel arvesse võtta.
8. Lisaks ei tasunud üle antav ettevõtte riigile tehingust kolmanda osapoolega laekunud käibemaksu, mis viitab sellele, et tehingu eesmärgiks oli ühelt poolt riigile käibemaksu maksmata jätmine ja teiselt poolt alusetu käibemaksu enamakse tekitamine.

Ettevõtte üleminekut reguleerivad VÕS sätted ei anna ettevõtte üleminekule ammendavaid kriteeriume, siis kolleegium selgitas, et ettevõtte hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat ning järgnevat

äriühingute käitumist. (OÜ Dedi kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/6648-10 ning Wesico Project OÜ kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/3573-14 tühistamiseks, 2013)

Võttes arvesse eelnevat, nõustus kolleegium ringkonnakohtu järeldustega ning leidis, et antud juhul oli tegemist ettevõtte üleminekuga. Kolleegium märkis, et ringkonnakohus ei olnud lähtunud otsuse tegemisel ettevõtte üleminekut kinnistavatest üksikutest tunnustest, vaid on hinnanud neid koosmõjus. Samuti nõustus kolleegium maksuhalduri hinnanguga, et kolmanda ettevõtte osa tehingus oli algusest peale näiline ja sellega varjati üle antava ettevõtte üleminekut. Tehingu põhivara müügina kolmandale ettevõttele vormistamise abil loodeti saada maksueelise, mis seisnes vana ettevõtte kohustuste, mis sisaldas maksuvõlga, üle võtmise vältimist. (OÜ Dedi kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/6648-10 ning Wesico Project OÜ kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/3573-14 tühistamiseks, 2013)

Kohtuasjas nr 3-3-1-55-13 seisneb vaidlus selles, et maksuotsuse kohaselt kajastati uue ettevõtte 2009. aasta oktoobri käibedeklaratsioonis sisendkäibemaksu hulgas käibemaksu vana ettevõtte poolt väljastatud arve alusel, mille kohaselt oli soetatud tööjõukulusid, paberit, väikevahendeid ja abimaterjali, kuigi vana ettevõtte ei müünud ega osutanud uuele ettevõttele arvel märgitud vara/teenust, vaid tegelikult toimus ettevõtte varjatud üleminek vanast ettevõttest uude. Mõistetav on asjaolu, et vana ja uus ettevõtte ei ole vormistanud asjakohaseid lepingud ettevõtte ülemineku kohta, sest varjatud ülemineku tehingu pooled soovivad vältida ettevõtte ülemineku regulatsiooni kohaldumist. (OÜ Ilotrükk kaebus maksuotsuse koos maksuvõla tasumise korraldusega nr 12.2-3/10287-67 tühistamiseks, 2014)

Maksu- ja Tolliameti maksuotsusest selgus, et antud juhul on toimunud ettevõtte varjatud üleminek ning seda väidet tõendati järgmiste asjaoludega (OÜ Ilotrükk kaebus maksuotsuse koos maksuvõla tasumise korraldusega nr 12.2-3/10287-67 tühistamiseks, 2014):

1. Mõlemad ettevõtted olid kontrollitaval perioodil ühe isiku kontrolli all.
2. Vana ettevõtte vara oli trükikoja tegevuse jätkamiseks vajalik mahus üle läinud uude ettevõttesse.

3. Mõlema ettevõtte majandustegevused on sarnased ja toimusid samades ruumides.
4. Vana ettevõtte töötajad teevad tööd uue ettevõtte huvides ja viimase kontrolli all (on toimunud töötajate üleminek).
5. Kaebaja ei ole esitanud vastuväiteid maksuotsuse järeldusele, et vana ettevõtte maksustatav käive vähenes 2009. aasta oktoobris sarnases mahus, kui suurenes uue ettevõtte käive.
6. Äriühingute olulisemad tehingupartnerid on kattuvad.
7. Domeeni üleminekut näitab see, et veebisait sisaldab vana ettevõtte kirjeldust, kuid samas on kontaktandmetena märgitud uue ettevõtte andmed, millest järeldatakse, et tegemist ei ole uue äriühinguga, vaid äriühinguga, mis pakub oma tooteid, kasutades selleks vana ettevõtte identiteeti.

Riigikohtu kolleegium on leidnud, et madalama astme kohtute seiskohad on vastuolulised ega põhine kogutud tõenditel. Ühest küljest on leitud, et vanal ettevõttel puudus trükikojas toimimiseks vajalik vara, mida oleks saanud ettevõtte ülemineku käigus üle anda, teistest küljest leitakse, et trükikoja toimimiseks vajalik vara on vajalikus mahus üle läinud uude ettevõttesse. Lisaks on välja toodud, et ettevõtte tegevusala määratlemisel tuleb lähtuda ettevõtte reaalsest majandustegevusest, mitte äriregistri kannetest ehk tootmine ja vahendus on erinevad majandustegevused, sest ei ole tõestatud, et uus ettevõtte tegeles trükkimisega. (OÜ Ilotrükk kaebus maksuotsuse koos maksuvõla tasumise korraldusega nr 12.2-3/10287-67 tühistamiseks, 2014)

Lisaks jättis ringkonnakohus arvestamata domeeni kuuluvust näitava tõendi, millest nähtus, et domeeni registreerija on vana ettevõtte ja tema õigused ei ole kellelegi teisele üle läinud. Maksuotsuses oli küll märgitud uue ja vana ettevõtete vahelisi tehinguid ja nende eest tasumist, kuid seda, kuidas ja millisel alusel ettevõtte tegevuseks vajalik vara nende tehingute käigus üle läks, on tuvastamata. Samuti ei nähtu maksuotsusest, millistest konkreetsetest tõenditest maksuhaldur töötajate üleminekut järeldas. On küll viidatud töötajate selgitustele, kuid konkreetsete selgituste alus jääb määramatuks. Sellest tulenevalt on kolleegium seisukohal, et ringkonnakohus on oluliselt rikkunud menetlusnormi, kui on jätnud asjas esitatud tõendid igakülgselt, täielikult ja

objektiivselt hindamata. (OÜ Ilotrükk kaebus maksuotsuse koos maksuvõla tasumise korraldusega nr 12.2-3/10287-67 tühistamiseks, 2014)

Kohtulahendite analüüsi käigus selgus, et kohtusse minnes tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas tegemist on näiliku(-te) tehingu(-te)ga ning kas tehing vastas toimingu majanduslikule sisule. Seejärel tuleb koguda erinevaid tõendeid, mis eraldi vaadelduna ei pruugi tõestada ettevõtte varjatud üleminekut, kuid kogumis leitakse suunitlus. Samuti on oluline tuvastada, kas üleminev majandusüksus on säilitanud oma identiteedi ja sellega kaasnevaid aspekte, üle on läinud enamus töötajaid, vara (varakogum üksi ei moodusta ettevõtet) ning arvesse tuleb võtta kõiki tõendeid, mitte valikuliselt. Kindlasti tuleks küsitleda kõiki töötajaid, nii neid, kes on uude ettevõttesse tööle võetud ja neid, keda on koondatud. Lisaks tuleb arvestada asjaoluga, et täidetud peab olema uurimisprintsipid ning menetlusnormide vastu eksida ei tohi.

2.2 Ettevõtte varjatud üleminekuga seotud probleemid Maksu- ja Tolliameti näitel

Ettevõtte varjatud üleminek tuvastamine on oma keerukuse tõttu nüansirikas ning seetõttu probleemne. Ettevõtet viiakse üle eelkõige omakasu eesmärkidel. Selle tuvastamine on aega- ja oskusi nõudev tegevus, siis tuleks arvesse võtta kohtute seisukohti ning ekspertide arvamusi probleemidest, meetoditest ning lahendustest.

Selleks, et teada, mida kujutab endast ettevõtte varjatud üleminek ning milliseid probleeme see kaasa toob, on intervjueritud kahte antud valdkonna eksperti Maksu- ja Tolliametist. Eelarvamuste tekkimise vältimiseks on intervjueritavad jäetud anonüümseteks ning nende vastused on märgistatud vastavalt intervjuu läbiviimise ajale, alustades varasemast „Vastaja 01“ ning lõpetades hilisemaga „Vastaja 02“.

Ettevõtte üleminekut ja ettevõtte varjatud üleminekut tuvastab Maksu- ja Tolliamet, mistõttu on oluline teada ameti seisukohti. Ettevõtte varjatud üleminek ja ettevõtte üleminek on oma olemuselt erinevad. Erinevus seisneb selles, et tavaliselt viiakse

ettevõtte varjatult üle maksukohususte täitmata jätmiseks ning selle tuvastamisel tuleb arvesse võtta seoseid erinevate isikute vahel.

Meie tegelemegi varjatud üleminekuga ehk on tahetud nii-öelda maksuvõlast vabaneda. Ettevõtte üleminek on see, kui on ametlikult leping ja võetakse ettevõtte üle koos maksuvõlaga ning seda ei tuvasta. (Vastaja 02, 2016)

Üks on varjatud, teine on tavaline üleminek. Riigikohus oma praktikas ju öelnud, et tavalise ettevõtte ülemineku puhul ei ole vaja kohaldada maksukorralduse seaduse § 83 lg-t 4 või §-i 84. /.../ Erinevus ongi see, et ühe puhul on puhas ettevõtte üleminek, tuleb ainult hinnata neid kriteeriumeid, mis vastab ettevõtte või ettevõtte osa ülemineku tunnustele aga kui on varjatud üleminek, siis tuleb ka isikutevahelisi seoseid välja tuua, mis on ilmselt keerulisem. (Vastaja 01, 2016)

Tulenevalt teooriast, on ettevõtte varjatud ülemineku peamiseks eesmärgiks kohustustest, sealhulgas maksukohustustest vabanemine, mistõttu on võimalus alustada uuesti ettevõtluat maksuvõlgadeta.

Materiaalsed omakasu motiivid on peamine põhjus. Kes ei tahaks võlgadeta n-ö puhtalt lehelt alustada, kui asi on untsu läinud? (Vastaja 01, 2016)

Kõige olulisem ettevõtte varjatud ülemineku puhul on selle tuvastamine. Tuvastamine peab olema piisav tõendatud, et kohus langetaks positiivse otsuse ning seeläbi on võimalik nn uuel ettevõttelt maksuvõlga sisse nõuda. Selleks, et ettevõtte varjatud üleminekut avastada, kasutatakse peaaegu kõiki maksumenetluses lubatud toiminguid.

Peamised - esmased toimingud ongi küsitleda töötajaid, mis on kõige suurem indikaator, kuid muidugi oleneb, millise ettevõttega tegemist on. /.../ Samuti juhatuse liikmed; kas tegevus on kattuv äriregistri andmetel; kas neil on kontaktandmed; siis vara. Neid andmeid, mis saadakse kõikidest nendest registritest, mis meile on kättesaadavad. (Vastaja 02, 2016)

Maksumenetluses lubatud menetlustoimingud s.o MKS § 60-63. Üldjuhul menetletakse üksikjuhtumit (MKS § 59 lg 2 p 1). MKS § 72 pole mõtet kasutada, sest tegu on toimunud ja varjatud süüdmusega, mida kontrollitakse tagantjärele. Mõnikord kasutatakse ka kriminaalmenetluse materjale v.a jälitustõendid. (Vastaja 01, 2016)

Eksperti sõnade kohaselt kasutatakse ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel mõnikord kriminaalmenetluse materjale, kuid mitte jälitustõendeid. See tõstatab küsimuse, millest on antud olukord tingitud ning kas antud materjalid ei ole kohtus suureks eeliseks, sest nende tõenditega on võimalik tõendada just isikute vahelisi seoseid.

Jälitustõendeid ei tohi enam kasutada. See keelati ära sisuliselt uute muudatustega 2. aastat tagasi ja seni kasutati neid, aga kohtud vaatasid läbi sõrmede nendele (pealtkuulamised ja jälgimised). (Vastaja 01, 2016)

Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel võib olla mitmeid erinevaid takistusi, mis pärsivad varjatuse tõestamist. Teoorias on välja toodud, et tihtipeale seotud osapooled kirjalikku lepingut ei koosta ning suulise lepingu olemasolu ei tunnista. Samas on ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamine kaasusepõhine. Riigikohtu ja Euroopa Kohtu praktikas välja toodud kriteeriumid ei ole üheselt rakendatavad, mistõttu peab maksuhaldur olema kompetentne ning kõik erinevad asjaolud kohtule ära tõendama.

Asjade varjatus, tõenditele subjektiivse hinnangu andmine objektiivsetest kriteeriumitest lähtuvalt. Tihtipeale isikute omavaheline seotud ja huvi mitte anda tõeseid ütlusi, sest vastasel juhul ei oleks tegu varjamisega. Pigem antakse omavahel kokkuleppelisi ütlusi, mis on valed. Ilmselt kallite ja suurte tehingute puhul professionaalse õigusabi (advokaadibürood) kaasamine tehingute algfaasis, maksuhalduri tegevuse pärssimiseks. (Vastaja 01, 2016)

Ma ütleksin, et see on jälle kaasusepõhiselt. See, et me suudaks ära tõendada kui ei ole ettevõtte üleminekut tehtud meie jaoks n-ö puhtalt. /.../ Me lähtume ikka nendest samadest kriteeriumitest, mis on Riigikohtu ja Euroopa kohtu praktika, kui need kriteeriumeid on kõik täidetud, siis on väga lihtne aga raskeks teebki selle, kui see ei ole nii üks ühele. Näiteks kui töötajatest ei ole mitte 100% üle läinud, vaid 50%. Sellised olukorrad, kus oli olemas ettevõtte ja ta läks teise ettevõttesse, kuid teine ettevõtte ei ole alustav ettevõtte, vaid on turul olnud juba umbes 10. aastat, ühesõnaga on toimiv ettevõtte, ja ta võtab selle osa üle, mida enne sisse osteti ehk muutis oma tegevusala. /.../ Oluline on tahte tuvastamine, et oli olemas tahe seda ettevõtet üle

anda, kuid ei ole kirjalikku lepingut, aga kuidagimoodi need seosed on ikkagi olemas, kuid mõnikord ei suudeta seda paberile kirja panna. (Vastaja 02, 2016)

Ettevõtte varjatult üleviimine on keerukas ja aeganõudev tegevus ning üritatakse vältida seaduslikke regulatsioone. Isikud, kes on varem sellise tegevusega vahele jäänud, üritavad jätkuvalt omakasu saamise eesmärgil maksuvõlgade tasumisest hoiduda.

Kindlasti on. (Vastaja 02, 2016)

Tõenäoliselt on, kuid maksusaladuse kaitse tõttu ei saa infot täpsemalt käsitleda. Motiiviks on ilmselgelt omakasu. (Vastaja 01, 2016)

Ettevõtte varjatud ülemineku puhul on olnud positiivseid ning negatiivseid kohtulahendeid, kuid paratamatult on negatiivseid lahendeid rohkem. Üheks põhjuseks on asjaolu, et antud valdkonnas on kohtupraktikat veel vähe ning nende kaasuste puhul on tuvastamine nüansirikkam ning keerukam.

Usutavalt on kõige ebaedukam MsÜS (majandustegevuse seadustiku üldosa seaduse) vaidlused, millised on Maksu- ja Tolliamet täna kõik kaotanud ja positiivset praktikat ei nähtu. Kuid varjatud ettevõtte ülemineku kaasuste võiduprotsendi vähesusele viitab ilmselt nende asjade keerukus ja vähene kohtupraktika selles vallas. (Vastaja 01, 2016)

Kindlasti teeme vähem neid ettevõtte üleminekuid aga ma usun, et ikkagi see tõendamine on kõige raskuskese, millele kõik tugineb. Arvestades ettevõtte eripära, mis selle ettevõtte n-ö iseseisva majandusüksuse moodustab, kas need vastavad, kas selle olukorra pinnalt suudame tõendada. Ütleme, et ongi mingid vahendid, aga need ei ole korruga üle läinud või need kinnistud lähevad ringi pidi üle. Need on alati kaasusepõhised, kas suudame neid piisavalt ära tõendada. (Vastaja 02, 2016)

Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel tuleb võtta aluseks Riigikohtu ja Euroopa kohtu praktika. Kohtute seisukoha arvestamisel ei muudeta niivõrd avastamise meetodeid, kui tõendamisekoormuse suurust.

Ja Riigikohtu seisukohad võetakse aluseks. Näiteks ühes kaasuses oli aluseks Riigikohtu praktikas 3-3-1-89-11 öeldu. Ja see oli kaasuse hilisema edu aluseks. Töö- ja arvestamise meetodeid täiustatakse igapäevaselt. (Vastaja 01, 2016)

Kindlasti võtame, alati lähtume kohtupraktikast. Ma ei usu, et see on seotud nende avastamise meetoditega, pigem just tõendamiskoormusega selle pinnalt, kas suudame ära tõendada ning igas olukorras ettevõtte üleminekut hakata tegema. (Vastaja 02, 2016)

Eelnevalt on välja toodud, et maksuhalduril on õigus koguda teavet maksukohustuslaselt, kolmandatelt isikutelt, riigi-, valla- või linnaasutustelt ning nõuda asjade ja dokumentide esitamist. See näitab, et ettevõtte varjatud üleminekut saab tõendada ainult kogutud informatsiooni alusel, sellest järelduste tegemisel ning Maksu- ja Tolliameti kasutustes olevates andmebaasidest saadavast teabest. Menetlusprotsess võtab aega, mistõttu peaks olema ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamise aegumise periood lähtudes seadusest pikem. Samuti on oluline õigete järelduste tegemine ja nende kontrollimine.

Keerulisemate kaasuste nagu MKS § 83 lg 4 ja 84 kohaldumisel võiks maksu määramise aegumine olla MKS-is sätestatud tavapärasest 1.-2. aastat pikem, sest asjade pikem menetlemise võimalus tagab keerukamate asjade parema avastamise. Selliste tehingute pildile toomist peaks toetama aga põhjalikum andmekaeve ja analüütiline tarkvara? (Vastaja 01, 2016)

Ei oska nagu öelda, ikka lähtud nendest samadest Riigikohtu ja Euroopa Kohtu kriteeriumitest, täiendavalt juurde tuua ma ei oska. See on jälle nii erinev, kaasusepõhine, kuna mõned ettevõtted on sellised, kus vara ei ole, see on nagu töötajate kogum. Ongi ainult see, et need töötjad on üle läinud, see ongi nagu kõige tugevam asi. /.../ Samuti tuleb eristada selliseid olukordi, kus mingi äriühing lõpetab tegevuse ja siis tuleb uus äriühing ning hakkab samasugust tegevust tegema, kas siis on ettevõtte üleminek või ta täidab selle tühja koha turul. (Vastaja 02, 2016)

Selleks, et ettevõtte varjatud üleminekut tuvastada on võimalus teha ettepanekuid õigusaktide muutmisele. Antud juhul ei osata peale pikema perioodi lisamist täpsemalt midagi välja tuua. Olukord on keeruline ning kohtupraktikat on vähe.

Keerukamatele asjadele anda pikem aegumise periood põhjalikumaks uurimiseks. (Vastaja 01, 2016)

Kui ma vaatan Maksu- ja Tolliameti seisukohast, siis alati võiks olla lihtsam tõendada, aga ma ei oska küll konkreetselt mingeid puudujääke seaduses välja tuua. (Vastaja 02, 2016)

Selgub, et ettevõtte varjatud üleminek on nüansirikas protsess, nõuab palju aega, erineva informatsiooni analüüsimiseks ning järelduste tegemiseks. Tuleb osata objektiivselt subjektiivsed asjaolusid kirja panna ja neid tõendada, seejuures on oluline küsitleja isikuomadused, uurimisvaist ja kompetentsus.

Varjatud ettevõtte ülemineku tuvastamine on keeruline, sest vastasel juhul ei oleks üleminek varjatud. Varjatud aspektide tuvastamine nõuab väga head uurimisvaistu ning küsitlemise oskusi, mis võib taanduda tihti peale ka küsitlejast endast lähtuvate isikuomaduste, püsivuse ja motiveerituse tasandile, kus võib juhtuda, et revident ei olegi motiivi või oskusi piisavalt uurimisprintsüpi täita. Endal peab olema mingi visioon või arusaam, kuidas need asjad tegelikult toimusid, kes kellega läbi käis – kuidas, majanduslikust loogigast lähtudes, asi võis ju olla ning see siis usutavalt kirja panna on väga keeruline. (Vastaja 01, 2016)

Võttes arvesse kohtulahendite analüüsi ja intervjuude tulemusi, on ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud peamised probleemid:

1. Tuleb välja selgitada, kas tegemist on näiliku tehinguga, et kohaldada maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.
2. Tuleb lähtuda toimingu majanduslikust sisust ja selle tagajärgedest, mitte hinnata ainult tehingut.
3. Arvesse võtta kõiki tõendeid kogumis, mitte vaadelda neid eraldi, sest see võib viia valede arusaamadeni.
4. Tuleb teha kindlaks, et majandusüksus on säilitanud oma identiteedi, selleks et saaks rakendada ülemineku sätteid.
5. Tuleb tuvastada isikute vahelisi seosed, mida osapooled tavaliselt tunnustada ei soovi.
6. Tuleb arvestada tahtlikku varjamist omakasu eesmärgil.

7. Hinnata objektiivselt subjektiivseid tõendeid ning need kohtule esitada.
8. Andmebaasidest saadava informatsiooni eristamine ja analüüsimine.
9. Oluline on küsitleja kompetentsus, motiveeritus ja isikuomadused.

Intervjuudest selgus, et üldiselt kasutatakse Riigikohtu ja Euroopa Kohtu lahenditest tulenevaid kriteeriume, kuid ettevõtte varjatud üleminek on tavaliselt kaasusepõhine ning arvesse tuleb võtta neid aspekte, mida tavapärast ei ole arvestatud. Varjatud ülemineku tuvastamise aluseks on eelkõige dokumendid ning andmebaasidest leitav informatsioon on ressursimahukas, selle tõttu tuleks kaaluda menetlusperioodi pikendamist. Tulenevalt tuvastamise raskusest peaks olema õigus kasutada kriminaalmenetlusest tulenevaid tõendeid, sellepärast, et ettevõtte varjatud ülemineku teeb raskeks isikuvaheliste seoste tuvastamine. Analüüsist selgus, et probleemiks on varjatus, valeütluste andmine, objektiivselt hinnata subjektiivseid tõendeid ning need kohtule esitada. Samuti on probleemne andmebaasidest leitava informatsioonist vajaliku eristamine ning küsitleja kompetentsus, motiveeritus ja isikuomadused.

KOKKUVÕTE

Ettevõtte varjatud ülemineku puhul on tegemist olukorraga, kus tehingu osapooled üritavad vältida ettevõtte ülemineku regulatsioone ning jätta mulje, et antud tehingut ei ole toimunud. Ettevõtet viiakse varjatult üle eesmärgiga jätta kohustused, sh maksukohustused, täitmata ning sellest tulenevalt jääb riigile osa maksutulust saamata.

Teema oli aktuaalsust tuleneb Rahandusministeeriumi arengukavast, mille üheks eesmärgiks on maksupettuste vähendamine ning saamata jääva maksutulu minimaliseerimine. Lisaks on Maksu- ja Tolliameti arengukavas 2013 - 2016 eesmärgiks majanduse kaitse, sealhulgas võidelda ebaseadusliku majandustegevusega, et tagada võrdsed tingimused kõigile ettevõtluses osalejatele.

Teema oli uudne, sest keskendutakse ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisele ning seda just maksumenetluse vaates. Lõputöö abil on võimalik paremini aru saada ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamise probleemidest, sest Riigikohtu praktikat on vähe.

Lõputöö probleem seisnes selles, et ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamine on keeruline protsess ning selle tõendamine tihtipeale komplitseeritud, mistõttu võib jääda riigil osa maksutulust saamata, sest ei suudeta piisvalt tõendada ettevõtte varjatud ülemineku toimumist.

Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud probleemid ning lahendused Eesti praktika näitel.

Selleks, et täita töö eesmärk, püstitati neli uurimisülesannet. Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade ettevõtlusest ja ettevõtte ülemineku võimalustest. Ettevõtlusega tegutsemisel on teatud riskid, mis tuleb arvesse võtta nagu näiteks peab ettevõtte olema tasuv ning eelnevalt tuleb luua äriühing, kellel on õigusvõime. Ettevõtlusega ei tohi tegeleda isik või isikud, kellele on rakendatud ettevõtluskeeld. Samuti tuleb arvestada, et kui ettevõttega tekib finantsilisi, probleeme, siis saab

kasutusele võtta alternatiive nagu saneerimine ja ajatamine. Võimalus on viia ettevõtte üle teise ettevõttesse, mida loetakse eelkõige ettevõtte võõrandamist täitemenetluses, ettevõtte seadusjärgset pärimist osana muu pärandvara hulgast, lisaks ettevõtte üleminekut äriühingute ühinemisel, jagunemisel ja ümberkujundamisel, mille käigus lähevad üle õigused ja kohustused, sh maksukohustused. Kui aga ettevõtlusega tekib pikaajalisi probleeme, siis tuleks juhatusel kaaluda pankroti välja kuulutamist.

Teiseks uurimisülesandeks oli selgitada ettevõtte varjatud üleminekut ja selle tuvastamist. Ettevõtte varjatud ülemineku korral on tegemist olukorraga, kus tehingu osapooled üritavad jätta muljet, et antud tehingut pole toimunud. Selle eesmärgiks on vältida ülemineku regulatsioone, et vabaneda kohustustest ja võlgadest ning saada lisatulu. Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel on olulisteks aspektideks Riigikohtu ja Euroopa Liidu kohtute kriteeriumid, uurimispõhimõtte ja kaasaaitamiskohuste rakendamine, tehingu majanduslikust sisust lähtumine ning tõendite põhjal loogiliste järelduste tegemine.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida ettevõtte varjatud üleminekut Eesti kohtupraktikas. Dokumendi analüüsi käigus selgus, et ettevõtte varjatud ülemineku puhul on eriti oluline kindlaks teha, kas tegemist on näiliku tehinguga. Probleem seisneb selles, et ei tuvastata tehingu vastavust toimingu majanduslikule sisule. Samuti muudab tuvastamise keerulisemaks tõendada majandusüksuse identiteedi säilivust, töötajate ja varade üleminekut, mis võib olla üle viidud läbi kolmandate isikute. Nii nagu iga menetluse käigus, tuleb siingi arvestada nii kergendavate kui raskendavate asjaoludega. Samuti tuleks küsitleda kõiki töötajaid, sh neid, kes on koondatud eeldatava ülemineku perioodil.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Maksu- ja Tolliameti seisukohti ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud probleemidest ja pakkuda võimalikke lahendusi. Ettevõtte varjatud ülemineku teeb raskeks isikuvaheliste seoste tuvastamine ning seejärel tõendama, et mõlemate osapoolte informatsioon on õige ning nad ei ürita vältida selleks ettenähtud regulatsioone omakasu eesmärgil. Probleemiks on varjatus, valeütluste andmine, objektiivselt hinnata subjektiivseid tõendeid ning need kohtule esitada, andmebaasidest leitava informatsiooni seast vajaliku eristamine ning küsitleja kompetentsus, motiveeritus ja isikuomadused. Võimalike lahendustena nähakse

ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamise menetlusperioodi pikendust. Samuti tuleks kasuks, kui ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel lubatakse kasutada kriminaalmenetlusest tulenevaid tõendeid nagu pealtkuulamised ja jälgimised, sest see aitab tõestada isikute omavahelist seotust, mis ettevõtte varjatud üleminekut tuvastamisel on äärmiselt oluline.

Edaspidi peaks täiendavalt uurima, kuidas on teostatud ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamine Euroopa Liidu riikide praktika näitel. Põhjaliku ülevaate saamiseks võiks analüüsi käigus kaasata Euroopa Liidu riikides asuvate Maksu- ja Tolliametite päringute vastused.

SUMMARY

The company hidden transition is a situation, where the parties to the transaction are trying to prevent company's transition regulations and give the impression that the transaction has not taken place for the purpose of personal gain.

The title of this thesis is „Problems Tied to Hidden Changeover of a Company's Identification, Based on the Example of Estonian Practice“. It is written in Estonian and it contains two main chapters amount up to 44 pages. The autor refers to 39 sources.

The aim of this thesis is to identify problems tied with hidden changeover of a company identification as an example in Estonian practice. In order to achieve the purpose of the thesis, the author has set the following research assignments:

1. To provide an overview of overall business environment and opportunities for a changeover of a company.
2. To provide an overview of hidden changeover of a company and it's identification.
3. To analyze the juridical practice of Estonia regarding the hidden changeover of the company.
4. To analyze the Estonian Tax and Customs Board opinion of a problems regarding the hidden changeover of the company and suggest possible solutions.

The theoretical section provides an overview of overall business environment and opportunities for a changeover of a company and an overview of hidden changeover of a company and it's identification. Qualitative research methods are used in the empirical section of this thesis. Analysis of literature and court decisions method and a semi-structured interview is used for collecting data. The analysis of the results revealed that the biggest problems of hidden changeover of a company identification are giving false statements, assessment more objective of subjective evidence and to

take into account all the circumstances of the process. As a result of the research, it was found that the possible solutions would be to extend the process time if amount of callable sum exceed heavy losses and to provide using evidence coming from criminal procedure. Further reaserch should show how is the hidden changeover of the company identificated in the ohter countries of the European Union.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Brown, A., 2009. *Tax Fraud*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.irstaxattorney.com/tax-fraud/tax_fraud.html [Kasutatud 04.04.2016].

Dobson, R., 2014. Liquidation - Winding Up A Company. *BusiDate*, 22(4), pp. 5-6. Leitud: Ebscohost Web. [22.02.2016].

Eesti Keele Instituut, 2013. *Eesti keele seletav sõnaraamat*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=ettev%C3%B5te&F=M> [Kasutatud 07.01.2016].

Eesti Vabariigi põhiseadus (2016).

Eesti.ee, 2015. *Ettevõtte registreerimine*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/ettevotte_loomine/ettevotte_asutamise_toimingud/ettevotte_registreerimine [Kasutatud 12.02.2016].

Güldenkoh, M., 2014. Improving Conditions For Transferring Family Enterprises In Estonia *Discussions on Estonian economic policy*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.mattimar.ee/publikatsioonid/majanduspoliitika/2014/2_2014.pdf [Kasutatud 26.02.2016].

Kirsipuu, M., 2006. *Füüsilisest isikust ettevõtjate rollist Eesti majanduses ja nende*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.emselts.ee/konverentsid/EMS2006/4_Ettevotlus/Maret_Kirsipuu.pdf [Kasutatud 07.01.2016].

Kriminaalasi Aurincop OÜ süüdistuses KarS § 389² lg 3 - § 25 lg-te 2 ja 4 järgi (2013), 3-1-1-108-12.

Lahe, J., 2009. The Importance of Distinguishing between Forms of Fault in the Law of Delict. *International Juridica*, XVI, pp. 94-102. [25.04.2016].

Lehis, L., 2009. *Maksuõigus*. Tallinn: Kirjastus Juura.

Leppik, M. & Lillsaar, M., 2013. *Ettevõtte üleminek maksuõiguses. Kohtupraktia analüüs*. [Võrgumaterjal] Leitav:

http://www.riigikohus.ee/vfs/1487/Ettevotte%20yleminek%20maksuõiguses_M.Lillsaar_M.Leppik.pdf [Kasutatud 25.02.2016].

Lopman, V. & Lorents, K., 2013. Vastutusotsus. Äriühingu juhatuse liikme maksuõiguslik vastutus äriühingu maksuvõla eest. *Juridica*, II, lk 118-127.

Lõhmus, U., 1994. Pankrotiga seotud kuriteod. *Juridica*, I, lk 21-23.

Maksukorralduse seadus (2016).

Mängel, T., 2006. *Riigikogu kantselei majandus- ja sotsiaalinformatsioonid*.

[Võrgumaterjal] Leitav:

www.riigikogu.ee/v/failide_arhiiv/212.tel_2006_12_Ettevõtlus.doc [Kasutatud 07.01.2016].

Niklus, I., 2009. *Saneerimisseaduse eelnõu seletuskiri*. [Võrgumaterjal] Leitav:

www.riigikogu.ee/download/bbaa586d-223f-409e-6e5f-e055fe21271c [Kasutatud 12.02.2016].

OÜ Dedi kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/6648-10 ning Wesico Project OÜ kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/3573-14 tühistamiseks (2013), 3-3-1-1-13.

OÜ Ilotriikk kaebus maksuotsuse koos maksuvõla tasumise korraldusega nr 12.2-3/10287-67 tühistamiseks (2014), 3-3-1-55-13.

OÜ Thomson Transport kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/9978-12 tühistamiseks (2012), 3-3-1-89-11.

OÜ T.R.E.C. kaebus maksuotsuse nr 12.2-3/8261-9 tühistamiseks (2011), 3-3-1-20-11.

Piiraja, M., 2009. *Pankrot*. Tallinn: OÜ Agitaator.

Pilv, A., Kergandberg, E. & Lentsius, M., 2006. *Maksumenetlus*. Tallinn: Äripäeva Kirjastus.

Rahandusministeerium, 2002. *Riiklike maksude maksuvõla tasumise ajatamise kord*, määrus nr 60, jõustunud 01.07.2002 - RT I, 25.05.2012, 29.

Saare, K., 2010. Eraõigusliku juriidilise isiku organi liikmete õigussuhted. *Juridica*, VII, lk 481-490.

Saare, K., Sein, K. & Simovart, M.-A., 2007. Differentiation of Mistake and Fraud as Grounds for Rescission of Transaction. *Juridica International*, XII, pp. 142-151. [27.04.2016].

Saneerimisseadus (2016).

Soom, A., 2015. *Õiguskindlus ja ettevõtte üleminek*. Tallinn: Tartu Ülikool.

Sootak, J. & Pikamäe, P., 2015. *Karistusseadustik. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Kirjastus Juura.

Tamme, M., 2009. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. *Juridica*, III, lk 181-188.

Toom, T., 2014. Äriühingu püsiv maksejõuetus ja edasiste maksete tegemine. Kus on piir keelatu ja lubatu vahel? *Juridica*, VI, lk 485-489.

Tsiviilseadustiku üldosa seadus (2016).

Tubin, A., 2012. Menetlusjärgne ärikeeld: kas pankrotiõiguslik piirang või karistusõiguslik lisakaristus? *Juridica*, VI, lk 442-449.

Urich, T. F., 2013. Business Organizations In The 21st Century: A Look At New Legal Forms For Business That Enhance Social Enterprise. *Southern Law Journal*, 23(2), pp. 329-343. Leitud: Ebscohost Web. [16.04.2016].

Varul, P., 2003. Debtor's Liability under Bankruptcy. *International Juridica*, VIII, pp. 197-202. [30.04.2016].

Varul, P., Kull, I., Kõve, V. & Käerdi, M., 2006. *Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Kirjastus Juura.

Varul, P., Kull, I., Kõve, V. & Käerdi, M., 2010. *Tsiviilseadustiku üldosa seadus; kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Kirjastus Juura.

Vutt, M., 2010. *Ettevõtte üleminek. Kohtupraktika analüüs*. [Võrgumaterjal] Leitav: http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf [Kasutatud 25.02.2016].

Võlaõigusseadus (2016).

Äriseadustik (2016).

LISA. Intervjuu küsimustik

1. Mis võib olla peamisteks põhjusteks, miks ettevõtte üleminekut varjatakse?
2. Millised toimingud viiakse läbi, et avastada ettevõtte varjatud üleminekuid?
3. Mis on, Teie hinnangul, peamised takistused ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel?
4. Kas on ka selliseid juhtumeid, kus sama isik, kes on varasemalt sellise teo eest tabatud Maksu- ja Tolliameti poolt, paneb uuesti toime antud juhtumi?
5. Mis põhjustel, Teie arvates, on Maksu- ja Tolliamet saanud negatiivsed kohtuotsused?
6. Kas Maksu- ja Tolliamet võtab kohtu seisukohad oma tegevuste aluseks, kui jah, siis kui tihti ja miks ning kas sellest tulenevalt muudetakse ka avastamise meetodeid?
7. On Teile ettepanekuid, milliseid meetodeid võiks antud juhtumeid avastada veel peale praegu kasutustel olevatele või mida võiks antud toimingute puhul muuta?
8. Kas Teie hinnangul tuleks seadusandlust antud valdkonnas täiendada või muuta, kui jah, siis mida ja kuidas?
9. Kas Te soovite midagi lisada või täpsustada?