

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Siim Koppel

**EESTI JA EUROOPA LIIDU KOHTUPRAKTIKA
ETTEVÕTTE VÕI SELLE OSADE ÜLEMINEKUL**

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, mag.iur

Tallinn 2015

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

| | |
|--|------------|
| Finantskolledž | Juuni 2015 |
| <p>Töö pealkiri eesti keeles: Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktika ettevõtte või selle osade üleminekul.</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Juridicial Practice of Estonia and of the European Union Related to the Changeover of a Company or of Its Branches.</p> <p><i>Lühikokkuvõte</i> Lõputöös on 39 lehekülge ja 23 allikat.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktikat ettevõtte või selle osade üleminkul.</p> <p>Lõputöö koostamisel kasutati võrdlevat ja analüütilist meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse kirjanduse ja kohtulahendite analüüsi. Tulemuste tõlgendamisel kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit.</p> <p>Euroopa kohtupraktikas kasutatavad kriteeriumid, mis aitavad defineerida ettevõtte või selle osade üleminekut, ei erine olulisel määral Eesti kohtupraktikas paika pandud kriteeriumitest. Selle tulemusel võib lugeda Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktikat üsna sarnaseks.</p> <p>Töös selgus, et seadustes on üsna vähe reguleeritud ettevõtte üleminekut ja enamus kriteeriume on välja tulnud kohtupraktikast, tuleks muuta võlaõigusseadust ja käibemaksuseadust, kus toodaks välja kriteeriumid ja tingimused, mis puudutavad ettevõtte üleminekut. Selle tulemuseks oleks ettevõtjatel parem arusaam üleminekust ja arvatavasti väheneks ka selle teemaliste kohtulahendite arv .</p> | |
| Võtmesõnad: käibemaks, ettevõtte üleminek, kohtupraktika, võlaõigusseadus, Eesti, Euroopa Liit, ettevõtte, analüüs | |
| Võõrkeelsed võtmesõnad: juridical practice, Estonia, European Union, changover of a company, value added tax, company, analysis, law of oblications act | |
| Lõputöö seos riiklike arengukavade ja prioriteetidega: Rahandusministeeriumi valitsemisala arengukava aastateks 2015-2018. Eesmärk 3.2 | |
| Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu | |
| Töö autor: Siim Koppel | |
| <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõpuöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p> | |
| Vastab lõputöö nõuetele | Allkiri: |
| Juhendaja: Tõnis Elling | |
| Kaitsmisele lubatud | Allkiri: |
| Kolledži direktor: Uno Silberg | |

SISUKORD

| | |
|--|----|
| SISSEJUHATUS | 4 |
| 1. ETTEVÕTTE VÕI SELLE OSA ÜLEMINEKU KÄIBEMAKSU KÄSITLUS | 6 |
| 1.1. Käibe mõiste ja olemus..... | 6 |
| 1.2. Ettevõtte või selle osa üleminek VÕS tähenduses..... | 13 |
| 2. EESTI JA EUROOPA LIIDU KOHTUPRAKTIKA ETTEVÕTTE ÜLEMINEKUL | 22 |
| 2.1. Ettevõtte üleminek Eesti kohtupraktikas | 22 |
| 2.2. Ettevõtte üleminek Euroopa Liidu kohtupraktikas | 28 |
| KOKKUVÕTE | 35 |
| SUMMARY..... | 37 |
| VIIDATUD ALLIKATE LOETELU | 38 |

SISSEJUHATUS

Ettevõtte või selle osa üleminek on käibemaksuvaba tehing, mis tähendab et sellele tehingule ei lisata käibemaksu ja seda ei ole võimalik ka maha arvata. Olukorras, kus käibemaks lisatakse ekslikult või pahatahtlikult tehingule, mida saab lugeda ettevõtte üleminekuks, tuleb see ikkagi ära maksta, kuid ettevõtjal ei ole võimalik seda maha arvata.

Lõputöös käsitletakse Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktika erinevusi ja sarnasusi ettevõtte või selle osade ülemineku käibemaksuga maksustamist. Täpsemalt, kuidas lahendatakse kohtutes ettevõtte või selle osade üleminekul tekkinud erimeelsusi ning kuidas ja mille alusel tõlgendatakse ettevõtte üleminekut Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktikas.

Teema on aktuaalne, sest riigikohtust on tulnud viimasel paaril aastal mitu selle teemalist lahendit, mis puudutavad ettevõtte või selle osade ülemineku erinevaid aspekte. Kõige värskem kohtulahend, mis on seotud ettevõtte ülemineku, pärineb 19. veebruarist 2015.

Lõputöö on uudne, kuigi ettevõtte üleminekust on kirjutatud mitmeid lõputöid, sealhulgas Sisekaitseakadeemias 2011. aastal Anatoli Kravtšuki lõputöö: „Ettevõtte üleminek ja sellega seotud probleemid“. A. Kravtšuki töös käsitleti ettevõtte ülemineku seotud probleeme, kuid selles töös käsitletakse Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktika erinevusi ja sarnasusi, mida ei ole eelnevates lõputöödest käsitletud.

Lõputöö abil on võimalik paremini aru saada Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktika erinevustest ja sarnasustest ettevõtte või selle osa üleminekul. Selle tulemusel on võimalik muuta täpsemaks ja detailsemaks ettevõtte või selle osade ülemineku defineerimist ja reguleerimist, sest Euroopa Liidu kohtupraktikas on antud teemat rohkem käsitletud.

Lõputöö probleem seisneb selles, kuidas Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktika kvalifitseerib ettevõtte või selle osade üleminekut. Milliste kriteeriumite alusel erinevad Euroopa Liidu riikide kohtud loevad mingit kindlat tegevust ettevõtte üleminekuks ja kuidas seda tehakse Eestis kohtutes.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida ettevõtte või selle osade üleminekut Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktikas.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade käibe olemusest ja mõistest.
2. Antakse ülevaade ettevõtte või tema osade üleminekust VÕS tähenduses.
3. Analüüsitakse ettevõtte üleminekut Eesti kohtupraktikas.
4. Analüüsitakse ettevõtte üleminekut Euroopa Liidu kohtupraktikas.

Lõputöö koostamisel kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit. Andmekogumise meetodina kasutatakse kirjanduse ja kohtulahendite analüüsi. Tulemuste tõlgendamisel kasutatakse võrdlevat ja analüütilist meetodit. Võrdleva ja analüütilise meetodi all peetakse silmas erinevate kohtulahendite läbitöötamist ja läbitöötatud informatsiooni analüütilist esitlust koos autori kommentaaride ja seletustega. Kohtulahendid valitakse sellised välja, mis aitavad üleminekut kõige paremini defineerida.

Lõputöö koosneb kahest peatükist ja kahest alapeatükist. Esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade käibemaksu mõistest ja olemusest ja ettevõtte või tema osade üleminekust võlaõigusseaduse tähenduses. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade käibe olemusest ja mõistest, täpsemalt kauba ja teenuse käibest. Teises alapeatükis antakse ülevaade ettevõtte üleminekust võlaõigusseaduse tähenduses.

Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse Eesti kohtupraktikat, mis puudutab ettevõtte või tema osade üleminekut. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsib autor Euroopa Liidu kohtupraktikat, mis puudutab ettevõtte üleminekut. Selle tulemusel on võimalik välja tuua Eesti ja Euroopa Kohtu praktika erinevused.

Allikatena kasutatakse töös erialakirjandust, erinevaid õigusakte, riigikohtulahendeid ja Euroopa Liidu kohtulahendeid.

1. ETTEVÕTTE VÕI SELLE OSA ÜLEMINEKU KÄIBEMAKSU KÄSITLUS

1.1. Käibe mõiste ja olemus

Ettevõtte või selle osade üleminekul on suur tähtsus käibe mõiste ja ka olemuse mõistmisel. Selle tõttu, et teada, mis on ettevõtte üleminek, on vaja teada käibe defineerimiseks olulisi mõisteid ja kuidas käivet liigitatakse. Mida enam areneb tehnoloogia, seda laiemaks läheb ka käibemaksu objekti, kui mõiste, tähendus.

Käibemaksu objekti võib laias laastus liigitada kaheks – müügikäive, mille sisu on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine, ja ostukäive, mille sisu on kauba soetamine või teenuse saamine.¹

Sellest võib lähtuda, et käibemaksu objektiks on kahte liiki käive: ostukäive ja müügikäive, mille omakorda moodustavad kauba ja teenusega tegelemine ettevõtluses. Sellest tulenevalt, tuleb lahti seletada, mis on kaup ja teenus.

Kauba käive on: kauba võõrandamine ettevõtluse käigus; kauba omatarve; kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks; kauba sundvõõrandamine tasu eest.²

Jättes praegu kõrvale kauba toimetamise teise liikmesriiki oma sealse ettevõtluse tarbeks, tuleb kaupade käibe olemuse mõistmiseks teada veel kolme mõistet: mis on kaup, mis on võõrandamine ja mis on omatarve.³

Kauba mõiste on käibemaksuseaduse § 2 lõike 3 punktis 1 – kaup on asi, loom, gaas ja elektri-, soojus- ning jahutusenergia. Kõik ettevõtluse korras osutatavad hüved, mis ei ole käsitatavad kaupadena, on teenused.⁴

Mis on asi, selle saab teada tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 49 lõikest 1 – asi on kehaline ese. Seega on asjad kõik need, mida saab piltlikult öeldes käega katsuda.⁵

¹ Lehis, L., *Maksuõigus* (Tallinn, Jura, 2009), lk 365.

² Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk 59.

³ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 26.

⁴ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 26.

Asjad jagunevad kinnis- ja vallasasjadeks. Kinnisasi on tsiviilseadustiku üldosa seaduse kohaselt maatükk koos selle oluliste osadega (ehitised, kasvav mets vms, mis on selle maatükiga püsivalt ühendatud), kõik muud on vallasasjad.⁶

Käibemaksuseaduses on kinnisasja mõiste mõnevõrra laiem. Käibemaksuseaduse tähenduses on kinnisasjad lisaks tsiviilseadustiku üldosa seaduses nimetatule: hoonestusõigus ja tehnovõrk või –rajatis; ehitis kui vallasasi (ehitis, mis ei ole veel kinnistusraamatusse kantud). Seejuures tuleb aga arvestada, et pooleliolev ehitis ei ole veel ehitis ehitusseaduse tähenduses ja seega ei käsitata seda kinnisasjana; korteriomand ning korterihoonestusõigus.⁷

Eelnevalt oli juttu, et kõik, mida saad katsuda, on asi. Siit, aga tuleb diskussioon loomade üle. Võib ju oletada, et kuna loom on elusolend, siis teda ei saa liigitada asjade alla, kuid tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 49 lg 3 kohaselt on ka loom asi⁸. Loomade all tuleb silmas pidada mitte loomi, selle sõna kitsamas tähenduses, vaid kogu elusloodust – linde, kalu, roomajaid, jne⁹.

Kõigile ostjatele vabalt kättesaadav ja samade funktsioonide täitmiseks ettenähtud standardtarkvaraga või standardteabega andmekandja on käibemaksuseaduses samuti kaup (ostja tellimuse järgi spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvara või teabega andmekandja müük loetakse teenuse osutamiseks).¹⁰

Elektroonilise kauba puhul on kauba ja teenuse eristamine keerulisem. Tarkvara võib olla andmekandjal (mä lupulk, mä lukaart, jne), aga see ei oma tähtsust, tähtis on see, kas see antud tarkvara on spetsiaalselt ühele kindlale isikule või ettevõttele loodud või mitte.

Eelneva põhjal võib öelda, et kauba mõiste lahti seletamisel, peab olema kursis ka tsiviilseadustiku üldosa seadusega, kus on lahti seletatud asja mõiste. Asja mõistet on

⁵ Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk59.

⁶ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 26.

⁷ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 26.

⁸ Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002- RT I 2002, 35, 216... RT I, 13.03.2014, 103, § 49 lg 3.

⁹ Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk60.

¹⁰ Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk60.

vaja teada, sest lisaks loomadele ja erinevat liiki energiatele on ka asjad üks osa kauba mõistest.

Eelnevalt oli juttu, et kauba käibe olemuse mõistmiseks peame teadma kolme mõistet, millest üks oli kaup ja teiseks on võõrandamine.

Võõrandamine on kauba valduse üleandmine koos kauba juhusliku hävimise riisikoga ja õigusega kasutada kaupa ning sellega seotud majanduslikke hüvesid omanikuna, sõltumata kauba asjaõiguslikust staatusest. Võõrandamine on ka kauba üleandmine komisjonilepingu alusel ning kauba üleandmine niisuguse tehingu alusel, milles on sätestatud kauba omandiõiguse üleminek kauba lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemise korral.¹¹

Seaduse tekstist võib aru saada, et võõrandamine toimub siis, kui kaup vahetab omanikku koos omandiõigusega. Kui kaup vahetab omanikku, aga omandiõigus mitte, (näiteks rendilepingu alusel antakse auto teisele isikule kasutada mingiks kindlaks ajaks) siis ei saa sellist tegevust lugeda võõrandamiseks.

Küll aga loetakse kauba võõrandamiseks selle üleandmist kapitalirendilepingu alusel, kuigi juriidiliselt läheb sel juhul kauba omandiõigus teisele isikule üle mitte kauba üleandmisel, vaid pärast viimase väljaostumakse tasumist. Seejuures loetakse kapitalirendilepinguks Eesti käibemaksuseaduse tähenduses sellist lepingut, milles on otsesõnu sätestatud kauba omandiõiguse üleminek selle lepingujärgsele kasutajale lepingu lõppemisel. Kui see tingimus ei ole täidetud, on tegemist kasutusrendiga ja seega teenuse osutamisega.¹²

Samuti loetakse kauba võõrandamiseks selle üleandmist komisjonikaupade müüjale, kuigi juriidiliselt läheb sel juhul kauba omandiõigus teisele isikule üle mitte kauba üleandmisel, vaid pärast viimase väljaostumakse tasumist. Seejuures loetakse kapitali rendilepinguks Eesti käibemaksuseaduse tähenduses sellist lepingut, milles on otsesõnu sätestatud kauba omandiõiguse üleminek selle lepingujärgsele kasutajale lepingu

¹¹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.01.2015- RT I 2003, 82, 554... RT I, 18.02.2014, 11, § 2 lg 5.

¹² Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 26.

lõppemisel. Kui see tingimus ei ole täidetud, on tegemist kasutusrendiga ja seega teenuse osutamisega.¹³

Võõrandamise puhul omab kõige rohkem tähtsust omandiõiguse üleminek, mitte kauba enda ülemineku aeg. Lepingus võib olla kirjas, et isik saab kauba kätte ükskõik mis ajal, aga lepingus peab olema kindlasti kirjas, et üle läheb ka omandiõigus.

Kauba võõrandamine on ka paigaldatava või kokkupanitava kauba võõrandamine, mis tähendab, et kogu tehingut vaadeldakse sel juhul kauba võõrandamisena, mitte kombinatsioonina kauba võõrandamisest ja teenuse osutamisest¹⁴. Ehk kaup, koos kokkupanekuga või paigaldusega on niiöelda kaks ühes tehing – kauba kokkupanek või paigaldus on üks osa kaubast.

Kauba võõrandamine on mitme eri kauba müümine ühe komplektina. Siin võib mõnel juhul kerkida küsimus, kuidas sellist komplekti maksustada, sest komplektina müüdavate kaupade maksumäärad võivad olla erinevad. Näiteks müüakse raamatut, mille vahel on CD-plaat. Raamatute maksumäär Eestis on 9% ja CD-plaatidel standardmäär 20%. Küsimus on siin selles, mis on põhisooritus ja mis kõrvalsooritus. Sellist kaupade kombinatsiooni maksustatakse põhisoorituse järgi.¹⁵

Erinevate maksumääradega kaupade komplekte maksustatakse selle järgi, mis on põhikaup ja võetakse arvesse selle kauba maksumäär, mitte selle kauba, mis on lisana või kingitusena juures. See oleneb juba kaupmehest.

Oluline on jällegi toonitada, et kauba võõrandamine on käive vaid siis, kui see on seotud ettevõtlusega. Kui tavaline füüsiline isik müüb kellelegi mingi endale kuuluva asja, on see samuti kauba võõrandamine, kuid mitte ettevõtluse käigus ja pole seega käive.¹⁶

¹³ Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk60.

¹⁴ Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk61

¹⁵ Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk61

¹⁶ Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk 62.

Järelikult on võõrandamise käigus tekkinud käive ainult siis, kui tehingu üheks osapooleks on juriidiline isik. Kahe füüsilise isiku vaheline tehing võib olla võõrandamine, aga selle käigus ei teki käivet.

Eelnevalt oli juttu, et kauba võõrandamisel oli tähtis kauba omandiõiguse üleminek ja tähtsust ei omanud millal antakse üle kaup. Näiteks kui korteriühistu edastab oma liikmetele arved elektri- ja soojusenergia jm kommunaalkulude kohta, ei ole tegemist korteriühistu käibega, vaid kulude katmise nõude esitamisega¹⁷.

Käivet ei tekita kahjutasunõude esitamine või viivise või leppetrahvi sissenõudmine lepingus ettenähtust hilisema maksmise või muu lepingu rikkumise eest, sest mingit uut või täiendavat kaupa selle summa eest ostjale ei võõrandata (nagu ei esitata talle mingit teenust).¹⁸

Kauba käibe olemuse täielikuks mõistmiseks on vaja lahti seletada ka omatarve, sest see on samuti üks olulisemaid mõisteid, lisaks kaubale ja võõrandamisele.

Ka kauba omatarve on käive, seega tuleb vaadata, mis see on. Käibemaksuseaduse § 2 lõikest 6 lähtudes on kauba omatarve kauba andmine maksukohustuslase poolt oma töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele. Siis on seejuures veel üks tingimus: kauba omatarbega on tegemist siis, kui maksukohustuslane on vastava kauba sisendkäibemaksu oma käibemaksust maha arvanud.¹⁹

Kuna nimetatud juhul läheb kauba omandiõigus sisuliselt üle firmalt üksikisikule, on mõistetav, miks ka omatarvet käibena vaadeldakse. Kui aga on ette teada, et kaupa hakatakse kasutama ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel ja selle ostmisel sisendkäibemaksu maha ei arvata, pole ka põhjust seda käibeks lugeda ja maksustada.²⁰

Nagu sõna omatarve ütleb, siis tegemist on kauba kasutamine enda jaoks, ehk kaup antakse kasutada enda ettevõtte töötajatele ja seda ei soetata edasimüügiks, seega pole mõte seda maksustada, sest seda kaupa ei kasutata ettevõtluse eesmärkidel.

¹⁷ Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk 62.

¹⁸ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 27.

¹⁹ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 28.

²⁰ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 28

Olles ära seletanud kauba käibe olemuse ja eripärad, on käibemaksu olemuse mõistmiseks vaja lahti mõtestada teenuse käive, et saaks terviklikuma pildi käibemaksust ja täpsemalt käibest kui üldisest mõistest.

Teenuse käive on käibemaksuseaduse § 4 lõike 1 kohaselt: teenuse osutamine ettevõtluse käigus; teenuse omatarve.²¹

Teenuse käive on ka mitme erineva teenuse üheaegne osutamine. Näiteks kauba kasutusrendile andmisel, kui lisaks renditasule saab rendileandja ka intressi ja see on lepingus eraldi välja toodud, on tegemist kahe erineva teenuse üheaegse osutamisega: kauba rendileandmise teenuse (selle teenuse hinnaks on renditasu) ja liisingutehinguga seotud finantsteenusega (selle teenuse hinnaks on intress). Seejuures tuleb arvestada, et kauba rendileandmise teenuse käive maksustatakse 20%-lise käibemaksuga, liisingutehinguga seotud finantsteenuse käive on aga reeglina maksuvaba, kuigi Maksu- ja tolliametit eelnevalt teavitades võib ka selle teenuse maksustada. Kui lepingus intressi maksmist eraldi ei nimetata ja arve esitatakse rentnikule ainult renditasu kohta, on tegemist üksnes kauba rendileandmise teenuse osutamisega ning kogu teenuse hind kuulub alati käibemaksuga maksustamisele.²²

Kui kauba käibe puhul pidi omandiõigus kauba puhul kindlasti üle minema teisele isikule või ettevõttele, siis teenuse käibe puhul on asi põhimõtteliselt vastupidi. Ehk kauba kasutamise õigus läheb teisele isikule, aga mitte kauba omandiõigus. Näiteks ehituse käigus rendib ettevõtja teiselt juriidiliselt isikult rasketehnikat, antud lepingu puhul saab esimene rasketehnika kasutamise õiguse, mitte ei muutu tehnika omanikuks ja hinnaks ei ole mitte tehnika väärtus, vaid tasutakse kasutamise eest (renditasu).

Nagu oli kauba käibega, on ka teenuse käibel põhimõisted, mille abil saab defineerida teenuse käibe olemust. Nendeks mõisteteks on teenus ja teenuse omatarve.

Põhimõtteliselt on nii 112/2006/EÜ²³ direktiivis kui ka Eesti käibemaksuseaduses teenuse mõiste antud välistamise põhimõttel: teenus on kõik, mis ei ole kaup.²⁴

²¹ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 34.

²² Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 34.

²³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

²⁴ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 34.

Teenus on ettevõtluse korras hüve osutamine või õiguse, sealhulgas väärtpaberi võõrandamine, mis käesoleva lõike punkti 1 kohaselt ei ole kaup, ning tasu eest majandustegevusest hoidumine, õiguse kasutamisest loobumine või olukorra talumine. Teenus on ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja.²⁵

Teenus on lühidalt öeldes tegevus ja asi mida ei ole võimalik nii öelda käega katsuda. Nagu eelnevalt toodud näide, loetakse teenuseks ka mingi asja kasutusele andmist ilma, et kauba omandiõigus ei vahetaks omanikku.

Otsustamaks, kas mingi tehing on teenus või mitte, tuleb kõigepealt vastata küsimusele, kas teine isik saab tehingu tulemusena mingi hüve või mitte. Väga palju on maksumaksjad näiteks küsinud, kas nõudeõiguse loovutamine tasu eest teisele isikule on teenus või mitte. Kuna nõudeõiguse saaja selle saamise hetkel otseselt mingit hüve ei saa, on seda seni käsitatud mittekäibena, kuid teatud vaidluse moment siin iseenesest on, sest mingil hetkel võib sellest siiski hüve tekkida. Samas kauba ostu-müügitehingu või mingi teenuse osutamise vahendamine või kauba müük komisjonikaupade müüja poolt on kindlasti teenused, sest nende tehingute tulemusena saab tellija otseselt hüve.²⁶

Teenuse tuvastamise üheks olulisemaks tingimuseks on hüve saamise tuvastamine. Kui isik või juriidiline keha saab mingit kasu, siis on tegemist teenusega.

Teine problemaatiline valdkond on teise isiku huvides mingi kulutuse tegemine ja talle selle eest arve esitamine. Küllaltki levinud on näiteks niisugune olukord, kus äriühing on saatnud mõned oma töötajad koolituse eesmärgil töölähetusse ja koos nendega on käinud samal koolitusel ka ühe teise äriühingu töötaja. Esimene firma on kinni maksnud ka selle teise firma töötaja sõidukulud ja esitab nüüd teisele firmale nende kohta arve. Siin on nüüd kaks võimalikku lähenemist. Kui esimene äriühing leiab, et ta on teisele äriühingule tema töötaja sõidukulude kinnimaksimisega teenuse osutanud, arvestab ta seda käibena ja esitab teisele äriühingule kõigile nõuetele vastava arve, lisades teiselt firmalt sissenõutavale summale ka käibemaksu. Kui esimene äriühing leiab, et ta on lihtsalt teinud teise isiku huvides kulutusi, ilma, et ta oleks osutanud talle teenust

²⁵ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.03.2014- RT I 2003, 82, 554... RT I, 18.02.2014, 11, § 2 lg 3 p3.

²⁶ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 34-35.

käibemaksuseaduse tähenduses, esitatakse lihtsalt kulude katmise nõue ja sissenõutavale summale käibemaksu ei lisandu.²⁷

Eelpool nimetatud olukorras on võimalus juba ettevõtjal ise otsustada kas ta osutab teenust või mitte. Sellist võimalust näiteks kauba käibel ei ole.

Teenuse omatarve on käibemaksuseaduse § 2 lõike 6 kohaselt maksukohustuslase poolt teenuse tasuta osutamine, samuti ettevõtte vara hulka kuuluva kauba tasuta kasutamine maksukohustuslase enda, tema töötaja, teenistuja või juhtimis- või kontrollorgani liikme poolt isiklikuks tarbeks või muul ettevõtlusega mitteseotud eesmärgil.²⁸ Teenuse ja kauba omatarve erinevad selle poolest, et teenuse omatarve tekib ka siis, kui teenust osutatakse tasuta. Kauba omatarbe puhul kasutatakse kaupa ettevõtte siseselt ja mitte ettevõtluse tarbeks.

Kokkuvõtvalt on käibemaksu objektiks kahte liiki käive ja käive jaguneb kaheks – kauba käive ja teenuse käive. Kauba käive jaguneb kauba võõrandamiseks, mis on kauba müük, ehk kauba omandiõiguse üleminek teisele isikule, ja kauba omatarve, mis on kauba kasutamine enda tarbeks või ettevõtte siseselt. Nagu on kauba käibel omad kindlad mõisted, mis aitavad defineerida kauba käibe mõistet, on ka teenuse käibel eraldi mõisted. Teenuse käibe mõistmiseks on vajalik teada mis on teenus ja selle omatarve. Teenus on mingi hüve, mis ei ole füüsiliselt käega katsutav, osutamine ja teenuse omatarve on selle hüve osutamine tasuta.

1.2. Ettevõtte või selle osa üleminek VÕS tähenduses

Ettevõtte või tema osade üleminek, nagu mõiste ise ütleb, on tegemist ettevõtte või tema osade (haldusüksus, ettevõtte tegevusega seotud tähtis asi, töötajad) minek teisele ettevõttele. Definitsiooni põhjal võib tunduda, et tegemist on tavalise võõrandamisega, aga ettevõtte üleminekul on omad nüansid ja tingimused, mis eristavad üleminekut

²⁷ Elling, T., *Käibemaks I osa* (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008), lk 35.

²⁸ Elling, T., *Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule* (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014), lk 79.

võõrandamisest. Võõrandamist ja üleminekut maksustatakse ka käibemaksu poolest teisiti.

Käibemaksuseaduse § 4 lg 2 p 1 ja 4 sätestab, et käivet ei teki ettevõtte või tema osade üleminekul ja juriidiliste kehade ühinemisel²⁹. See on käibemaksuseaduses ainus koht, mis sätestab ja reguleerib ettevõtte või tema osade üleminekut. Sellest tulenevalt, tuleb vaadata teisi õigusakte, mis reguleeriks üleminekut täpsemalt ja paremini. Selleks seaduseks on võlaõigusseadus.

Ettevõtte üleminekut reguleerivad kehtivas õiguses võlaõigusseaduse (VÕS) §-d 180-184. VÕS § 185 kohaselt kohaldatakse sama regulatsiooni ka juhul, kui antakse üle organisatsiooniliselt terviklikuks üksuseks olev ettevõtte osa (käitis).³⁰

Ettevõtte üleandja võib omandajaga sõlmitud lepinguga kohustuda andma omandajale üle ettevõtte. Ettevõtte võib omandajale üle minna ka seaduse alusel. Ettevõttesse kuuluvad ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, muu hulgas ettevõttega seotud lepingud.³¹

Ettevõttesse kuuluvad asjad antakse omandajale üle vastavate asjade üleandmise sätete järgi ja õigused vastavate õiguste üleandmise sätete järgi, lepingud aga lepingute ülevõtmise sätete järgi. Ettevõtte üleandja on kohustatud andma omandajale üle asjade valduse, registreerimisele kuuluva vara puhul tagama ka vastavate kannete tegemise registrites.³²

Töölepingu seadus näeb ette, et töölepingud lähevad muutumatul kujul üle ettevõtte omandajale vastavalt võlaõigusseadusele, kui ettevõtte jätkab sama või sarnast majandustegevust. Võlaõigusseaduse kohaselt kuuluvad ettevõttesse ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, muu hulgas ettevõttega seotud lepingud. Enne ettevõtte üleminekut tekkinud kohustuste eest, mis on ülemineku ajaks muutunud sissenõutavaks või mis muutuvad sissenõutavaks viie aasta jooksul pärast üleminekut, vastutab üleandja võlausaldajate ees solidaarselt

²⁹ Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.03.2014- RT I 2003, 82, 554... RT I, 18.02.2014, 11, § 4 lg 2 p 1 ja 4.

³⁰ Elling, T. „Ettevõtte või selle osa üleminek käibemaksuseaduse valguses.“ 10 *Maksumaksja* (2011) nr 10, 37-38, lk 37.

³¹ Võlaõigusseadus, 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002- RT I 2001, 81, 487... RT I, 11.04.2014, 13, § 180.

³² Võlaõigusseadus, 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002- RT I 2001, 81, 487... RT I, 11.04.2014, 13, § 182 lg 1.

omandajaga, kusjuures sellistest kohustustest tekkinud nõuete aegumistähtaeg on viis aastat ettevõtte üleminekust, kui mõnele neist nõuetest ei kehti lühem aegumistähtaeg. Lisaks näeb seadus ette, et eeltoodud kohaldatakse vastavalt ka ettevõtte kasutusse andmisele.³³

Ettevõttesse kuuluvate asjade ja õiguste üleminekuga lähevad omandajale üle kõik üleandja ettevõttega seotud kohustused, muu hulgas töölepingutest tulenevad kohustused ettevõtte töötajate suhtes, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti. Seega on ettevõtte üleminekul kaitstud ka töötajate õigused.

Võlausaldaja või teise lepingupoole nõusolekut ei ole kohustuse või lepingu üleminekuks vaja, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti.³⁴

Kui asjade ja õigustega lähevad üle ka kohustused, siis olukorras, kus üleminev ettevõtte on tõsistes raskustes või näiteks ehitusettevõtte läheb üle teisele ja ülemineval juriidilisel kehal on erinevate lepingute alusel suured kohustused, mida on praktiliselt võimatu täita, siis peab ülevõttev ettevõtte need kohustused realiseerima, vastasel juhul on sunnitud tema tasuma võimalikud trahvid. Sama asi on ka töötajatega, kellele pole näiteks mingi aja jooksul palka makstud, siis on kohustatud ülevõttev ettevõtte selle probleemiga tegelema. Sellepärast peabki ülevõttev juriidiline keha olema ettevaatlik ettevõtte ühinemisel või ülevõtmisel kaasnevate kohustuste ja lepingute suhtes.

Küsimus ettevõtte võimalikust üleminekust omandab tähtsuse ka käibemaksu seaduse (KMS) § 4 raames, mille lg 2 punkti 1 järgi ei teki ettevõtte ega selle osa üleminekul käivet. See omakorda tähendab, et tehingule ei saa lisada käibemaksu ja selle tõttu ei ole ostjal ka midagi maha arvata. Kui aga ekslikult lisatakse käibemaks, tuleb see ikkagi ära tasuda, aga ostja ei saa seda endiselt maha arvata, st halvimal juhul võib ostja saada n-ö kaasavaraks eelmise omaniku maksuvõla ning jääda ilma sisendkäibemaksust (kui tehing ise oli käibemaksuga maksustatud). Seega on ostja jaoks küllalt tähtis küsimus,

³³ Deal with Borenius, T. Ploomipuu, „Ettevõtte ülemineku regulatsiooni kohaldamine võib olla üllatuseks“ (2011), < <http://borenius.ee/2011/10/ettevotte-uleminek/>> (01.05.2015).

³⁴ Võlaõigusseadus, 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002- RT I 2001, 81, 487... RT I, 11.04.2014, 13, § 182 lg 2.

millal võib vara üleminek ühelt isikult teisele kujutada endast maksuhalduri ja kohtute jaoks ettevõtte või selle osa üleminekut.³⁵

Eelnevat sai mainitud kohustuste üleminekust, nende kohustuste alla lähevad ka maksudega seotud kohustused nagu näiteks maksuvõlg.

Maksuvõlgade sissenõudmise vaatest tuvastab maksuhaldur ettevõtte ülemineku juhul, kui on kahtlus, et võlgu olev ettevõtja ei ole suuteline maksuvõlgu tasuma ning tema tegevus on seiskunud ja vara puudub. Samal hetkel on tuvastatav, et sarnane tegevus sama varakogumiga teenib majandusliku eesmärgi uue ettevõtja omanduses või valduses, kuid võlausaldajaid nimetatust ei teavitata ning õigusi/kohustusi kandev ettevõtte on ilma kaasnevate kohustusteta võõrandatud uuele omanikule. Sellest tulenevalt nõuab maksuhaldur maksuvõlgade tasumist juba uuel kohustatud isikult.³⁶

Tulenevalt sellest, et kauba või teenuse müügil ja ettevõtte või selle osa üleminekul on käibemaksu seisukohast täiesti erinevad tulemid, on nende tehingute defineerimine põhjustanud küllaltki palju segadust. Paljudel juhtudel on maksumaksjad püüdnud käibemaksu maksmise vältimiseks kauba müüki ümber klassifitseerida ettevõtte üleminekuks. Samas on esinenud vastupidiseid vaidlusi, kus maksuhaldur hindab äriühingu tegevuse ümber, väites, et kauba müük ei ole tegelikkuses midagi muud kui ettevõtte üleminek. Tihti on küsimus detailides, mille valesi tõlgendamisega võib kaasneda oluline maksurisk. Nüüd on Riigikohus selles osas ka oma seisukoha kujundanud.³⁷

Ettevõtte üleminek on võimalus ebaausatel maksukohustuslastel tegeleda ettevõtlusega ja samas vältida käibemaksu maksmist, kõik oleneb detailide tõlgendamisest.

Euroopa Liidu kohtus kui ka Eesti kohtupraktikas on toodud välja ettevõtte ülemineku võimalikud tunnusjooned. Riigikohtu halduskolleegiumi lahendi nr 3-3-1-6-12 punktides 10 ja 11 on käsitletud teemat järgmisena: Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks võivad olla:

³⁵ Pikmets, H., Pormeister, K., „Ettevõtte ülemineku argument kui maksuhalduri salarelv“ (2013), < <http://www.varul.com/publikatsioonid/ettevotte-ulemineku-argument-kui-maksuhalduri-salarelv> > (05.11.2014).

³⁶ Maksu- ja Tolliamet, „Ettevõtte üleminek“ < <http://www.emta.ee/index.php?id=34493> > (05.11.2014).

³⁷ Elling, T. „Ettevõtte või selle osa üleminek käibemaksuseaduse valguses.“ 10 *Maksumaksja* (2011) nr 10, 37-38, lk 37.

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus;
9. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus.³⁸

Nagu Riigikohtu halduskolleegiumi lahendis nr 3-3-1-6-12 on kirjas, et kriteeriumiteks võivad olla eelnevalt esitatud tingimused, kuid see ei tähenda, et kui mõni sellest tingimusest on täidetud, siis on kohe tegemist ettevõtte üleminekuga. Need kriteeriumid aitavad lihtsalt paremini tuvastada ettevõtte või selle osade üleminekut ja selle tuvastamisel peab olema täidetud rohkem kui üks kriteerium.

Ettevõtte varjatud üleminekul on tehingu poolte eesmärgiks vältida vähemalt osaliselt ettevõtte ülemineku regulatsiooni kohaldumist olukorras, kus olemuslikult on siiski ettevõtte üleminekuga tegemist. Üldjuhul soovitakse loomulikult vältida kohustuste üleminekut. Selleks teevad pooled tehinguid ja toiminguid, mis raskendavad ettevõtte ülemineku tuvastamist. Toodud eesmärgist tulenevalt on tõenäoline, et tehingu pooled ettevõtte üleminekut ei tunnista. Samuti puuduvad reeglina tavapärasele heausksele ettevõtte ülemineku tehingule omased kirjalikud tõendid.³⁹

Tuleb arvestada, et ettevõtte varjatud üleminekuga saavutatav rahaline võit võib pahauskse ettevõtja jaoks olla väga oluline (sisuliselt kõikidest ettevõtetega seotud kohustustest vabanemine ettevõtte üleandja pankrotistumise kaudu). See omakorda võib tingida varjatud tehingu põhjaliku kavandamise ning erinevate meetmete rakendamise eesmärgiga raskendada ettevõtte ülemineku tuvastamist.⁴⁰

³⁸ Maksu- ja Tolliamet, „Ettevõtte üleminek“ < <http://www.emta.ee/index.php?id=34493> > (05.11.2014).

³⁹ Tamme, M., „Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna“, *Juridica* (2009), nr 3, 181-188, lk 3.

⁴⁰ Tamme, M., „Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna“, *Juridica* (2009), nr 3, 181-188, lk 3.

Praktikas on ettevõtte ülemineku varjamiseks kasutatud koos või eraldi peamiselt järgmisi samme:

1. äriühingu vara müüakse eri äriühingutele (seejuures on võimalik, et hiljem müüvad need ostjad vara edasi ühele ühingule, kuid see ei pruugi alati nii olla);
2. vara müüakse eri aegadel;
3. lepingupartneritega lepitakse kokku, et ettevõtte toimimise jaoks olulised lepingud ei lähe mitte üle, vaid vormistatakse uued lepingud;
4. töötajad sõlmivad samuti uued lepingud, seejuures on võimalik, et uues äriühingus jätkavad vaid üksikud töötajad (eelkõige võtmetöötajad, kelleks võivad eelkõige olla spetsialistid, keskastme- ja tippjuhid);
5. muudetakse majandustegevuse elluviimise peamist asukohta;
6. uues äriühingus tegeletakse ka mõne lisategevusega või lõpetatakse osaliselt mõni vana tegevus;
7. vara müük toimub osaliselt täitemenetluse kaudu.⁴¹

Loomulikult võivad sellised asjaolud viidata ka sellele, et ettevõtte üleminekut ei olegi toimunud, kuid tegelik olukord tuleb igal üksikjuhul eraldi tuvastada. Tsiviilvaidlused lahendatakse loomulikult võistleva menetluse (võimalike maksunõuete esitamisel ettevõtte arvatava omandaja vastu ettevõtte üleminekule tuginedes rakendub uurimisprintsipi) raames ning arvestades poolte heauskse käitumise kohustust.⁴²

Ettevõtte või selle osa üleminekut ei välista asjaolu, et ettevõtte üleandjale endale jääb pärast vara võõrandamist olulises osas vara. See tähendab, et ettevõtte ülemineku eelduseks ei ole üleandja kogu majandustegevuse lõppemine, vaid oluline on tuvastada, et ettevõtte omandajale läks üle selline vara, millega seotud tegevuse ettevõtte üleandja lõpetas ja mida omandaja jätkas.⁴³

Põletava probleemina on riigihangete vaidlustes tõusetunud küsimus, kas koos ettevõtte üleminekuga läheb omandajale üle ka eelmise ettevõtja kogemus mõne kindla töö

⁴¹ Tamme, M., „Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna“, *Juridica* (2009), nr 3, 181-188, lk 3.

⁴² Tamme, M., „Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna“, *Juridica* (2009), nr 3, 181-188, lk 3

⁴³ Deal with Borenius, Ploomipuu T., „Ettevõtte ülemineku regulatsiooni kohaldamine võib olla üllatuseks“ (2011), < <http://borenius.ee/2011/10/ettevotte-uleminek/> > (01.05.2015).

tegemiseks või teenuse osutamiseks? Riigikohus lahendas selle probleemi kohtulahendis nr 3-3-1-45-12.⁴⁴

OÜ Tarbus esitas Ida-Viru bussiliinide hankemenetluses kvalifitseerimiseks nõutud kogemuse, mille väitis olevat omandanud koos osaga AS GoBus ettevõttest. Ida-Viru Maavalitsus hankijana sellist kogemuse üleminekut ei aktsepteerinud ja jättis OÜ Tarbus kvalifitseerimata. Seejuures tugines maavalitsus kahele asjaolule. Esiteks ei saanud maavalitsuse hinnangul minna ega läinud ettevõtte osaga koos OÜ-le Tarbus üle AS GoBus kogemus. Hankija põhjendas, et ettevõttega käivad kaasas asjad, õigused ja kohustused ning kogemus ei ole asi, õigus ega kohustus. Teiseks leidis maavalitsus, et kui ettevõttega saaks üle minna kogemus, saaks omandaja ka ettevõttega kaasneva maine ja kuna AS GoBus on kriminaalmenetluses süüdimõistetud, tulnuks OÜ Tarbus selle maine tõttu hankemenetlusest hoopis kõrvaldada.⁴⁵

Riigihankemenetluses kehtivas neljaastmelises vaidluste lahendamise süsteemis jagunesid arvamused täpselt pooleks. Vaidlustuskomisjon nõustus hankija põhjendustega ja jättis OÜ Tarbus vaidlustuse rahuldamata. Tartu Halduskohus aga rahuldab kaebuse ja tühistas hankija otsused. Halduskohus avas äriühingu kogemuse mõiste läbi äriühingu majandustegevuse, struktuuri ja vahendite, märkides, et ühingu tegevust teostavad arusaadavalt ühingu töötajad. Kogemuse üleminek sõltub ettevõtte või selle osa ülemineku tehingu faktilistest asjaoludest ja eelkõige asjaolust, kas õiguste ja kohustuste ülemineku tulemusel jätkasid omandatud ettevõtte osakonna töötajad töötamist OÜ-s Tarbus. Analüüsisides põhjalikult konkreetset olukorda leidis halduskohus, et üleantud ettevõtte osa võimaldas jätkata eesmärgipärast majandustegevust ehk liinivedude teostamist ja tema kogemusele oli võimalik hankemenetluses tugineda. Sellega, et ettevõtte kogemuse üleminekuga kaasneks vältimatult ka maine või karistatuse üleminek, halduskohus ei nõustunud.⁴⁶

⁴⁴ Ruus, T., „Kas ettevõtte omandamisega läheb omandajale ka kogemus?“ (2013), <<http://ee.triniti.ee/archives/3083>> (01.05.2015).

⁴⁵ OÜ Tarbus kaebus riigihangete vaidlustuskomisjoni 2. veebruari 2012. a otsuse nr 10-12/127796 tühistamiseks ja Ida-Viru maavanema 3. jaanuari 2012. a korralduse nr 1-1/1 punkti 2.2. ja Ida-Viru maavanema 12. jaanuari 2012. a korralduse nr 1-1/10 punkti 1 õigusvastasuse tuvastamiseks, 3-3-1-45-12, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 28. november 2012.

⁴⁶ Ruus, T., „Kas ettevõtte omandamisega läheb omandajale ka kogemus?“ (2013), <<http://ee.triniti.ee/archives/3083>> (01.05.2015).

Antud kohtulahendis tühistas ringkonnakohus halduskohtu otsuse, leides, et igäüks peab oma kogemuse siiski ise omandama. Ringkonna kohus leidis et, ebaõige on halduskohtu seisukoht, et ettevõtte osa ülemineku järel on kaebajal õiguslik alus tugineda AS GoBus liiniveo kogemusele. Asjaolu, et kaebajale läksid üle AS GoBus liinivedude teostamiseks vajalikud varad ja töötajad, ei anna iseenesest alust väita, et sellega kaasnes ka AS GoBus liiniveo kogemuse üleminek. Kaebaja iseseisev töö liinivedude korraldamisel peab näitama, et ta on võimeline efektiivselt liinivedu teostama ja täitma hankelepingutes ettenähtavaid kohustusi. Liinivedude teostamiseks vajaliku materiaalse baasi ja inimressursi üleminek ei anna veel alust väita, et nende alusel loodud uus ettevõtte on samuti võimeline kindlustama liinivedude teostamist hankelepingus ettenähtud ulatuses ja korras.⁴⁷

Riigikohus omakorda tühistas ringkonnakohtu otsuse. Nõustudes põhimõtteliselt halduskohtu põhjenduste ja käsitlusega, rõhutas Riigikohus, et ettevõtte üleandmise raames on üleantav ka senine kogemus kui üleantava ettevõtte tegevust iseloomustav asjaolu. Omandatud kogemusele tuginemise keeld on konkurentsi piirav ja peab olema sellisena seaduses selgelt sätestatud, kuid sellist keeldu seaduses ei ole. Ettevõtte ülemineku tõendamise otsustav kriteerium on see, kas majandusüksus säilitab oma identiteedi, mis tuleneb eelkõige sellest, et tema tegevus reaalselt jätkub. Varasemale kogemusele tugimine on võimalik eeskätt siis, kui ettevõtte osa üleminekul läks üle ka oluline osa inimestest, oskusteabest, tehnikast, et saaks eeldada riigihankemenetluses osaleva ettevõtte võimekust täita hankelepingus sätestatavaid kohustusi.⁴⁸

Ettevõtte või tema osade üleminekut on seadustes reguleeritud võrdlemisi vähe, seega peab keskendumas rohkem kohtulahenditele, mis on arutuses olnud Eesti ja Euroopa kohtutes, sest juba loetelu, mis aitab tõestada, kas tegemist on ettevõtte üleminekuga või mitte, on esitatud kohtuasjas. Seega, et paremini mõista kriteeriume ettevõtte või tema osade ülemineku tuvastamiseks, on vaja analüüsida kohtulahendeid.

⁴⁷OÜ Tarbus kaebus riigihangete vaidlustuskomisjoni 2. veebruari 2012. a otsuse nr 10-12/127796 tühistamiseks ja Ida-Viru maavanema 3. jaanuari 2012. a korralduse nr 1-1/1 punkti 2.2. ja Ida-Viru maavanema 12. jaanuari 2012. a korralduse nr 1-1/10 punkti 1 õigusvastasuse tuvastamiseks, 3-3-1-45-12, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 28. november 2012.

⁴⁸Ruus, T., „Kas ettevõtte omandamisega läheb omandajale ka kogemus?“ (2013), <<http://ee.triniti.ee/archives/3083>> (01.05.2015).

Tuleb arvestada, et kõik ettevõtjad ei loe ega ole kursis erinevate kohtulahenditega, seega tuleks ettevõtte või selle osa üleminekut reguleerivad kriteeriumid välja tuua ka käibemaksu- või võlaõigusseaduses ja need ka lahti seletama, sest ettevõtjad jälgivad enamusajast rohkem seaduseid.

Kokkuvõtvalt on ettevõtte või selle osade üleminek käibemaksuvaba tehing, mis tähendab, et ettevõtte üleminekul ei saa küsida käibemaksu tehingute eest, seega ei saa seda ka hiljem tagasi küsida. Ettevõtte üleminekul läheb teisele juriidilisele isikule üle eelmise ettevõtte õigused, kohustused ja ettevõtluse jaoks vajalikud kaubad, ehk terve ettevõtte või selle eraldiseisev majandusüksus. Ettevõtte ülemineku puhul peab uus ettevõtte jätkama ülevõetud ettevõtte tegevustega.

2. EESTI JA EUROOPA LIIDU KOHTUPRAKTIKA ETTEVÕTTE ÜLEMINEKUL

2.1. Ettevõtte üleminek Eesti kohtupraktikas

Kuna ettevõtte üleminek on võrdlemisi nüansirikas teema, siis on tavaliselt iga tingimuse kohta, mis puudutab ettevõtte või tema osade üleminekut, eraldi kohtulahend, sest vaieldakse tavaliselt erinevate aspektide üle ja kohtute ülesandeks on paratamatult ka täpsustada ja täiendada kriteeriume, mis puudutavad ettevõtte üleminekut.

Riigikohtu halduskolleegiumi kohtuotsuses nr 3-3-1-20-11 alusel oli OÜ T.R.E.C. ja OÜ Vaba 46 vahel tehtud kinnistute ostu-müügitehing näilik tehing, varjamaks ettevõtte osa üleandmise tehingut, ning oli tehtud eesmärgiga saada vormilise müügitehingu pealt alusetult sisendkäibemaksu. Et ettevõtte või selle osa üleandmisest ei teki käivet, on OÜ Vaba 46 märkinud arvetele käibemaksu seadusevastaselt, mistõttu ei olnud OÜ-l T.R.E.C. õigust maksustamisperioodil kinnisasjade soetamisel sisendkäibemaksu oma maksustatavalt käibelt arvestatud käibemaksust maha arvata.⁴⁹

Antud kohtulahendis jõudis kolleegium seisukohale, et maksuotsuse argumentidega ei ole piisavalt põhjendatud maksuhalduri järelalus, et OÜ Vaba 46 ja OÜ T.R.E.C. vahel on toimunud ettevõtte osa üleminek. Ettevõtte osa ülemineku kindlakstegemiseks peab analüüsima tehingute kõiki aspekte. Maksuhaldur ei ole võtnud seisukohta, milline varakogum moodustas ettevõtte, mille kaudu OÜ Vaba 46 tegutses ning milline osa sellest anti üle OÜ-le T.R.E.C. Organisatsiooniliseks tervikuks oleva ettevõtte osa (käitise) üleminekut ei saa järelaluda pelgalt asjaolust, et makseraskustesse sattunud OÜ Vaba 46 võõrandas korteriomandid OÜ-le T.R.E.C., kes korraldas poolelioleva elamu valmishitamise. Samuti ei ole kolleegiumi hinnangul asjas määravaks see, et äriühingute juhatuse liikmed olid varasemalt äripartnerid või et OÜ T.R.E.C. omandas AS-lt Swedbank nõude OÜ Vaba 46 vastu ja korteriomandeid koormava hüpoteegi.⁵⁰

⁴⁹ OÜ T.R.E.C. kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 12. jaanuari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/8261-9 ja Maksu- ja Tolliameti 8. veebruari 2010. a vaideotsuse nr 6-1/17-3 tühistamiseks, 3-3-1-20-11, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 1. juuni 2011.

⁵⁰ OÜ T.R.E.C. kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 12. jaanuari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/8261-9 ja Maksu- ja Tolliameti 8. veebruari 2010. a vaideotsuse nr 6-1/17-3 tühistamiseks, 3-3-1-20-11, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 1. juuni 2011.

Sellele kohtulahendile toetuvad edaspidiselt ka järgnevad kohtulahendid, sest antud otsuses pani halduskolleegium paika ettevõtte või selle osade üleminekut iseloomustavad kriteeriumid kuid kolleegium märkis, et iga ettevõtte puhul on igal kriteeriumil erinev kaal. Näiteks kalli masina või kauba müüki ei saa automaatselt pidada ettevõtte osa üleminekuks.

Kohtulahendis nr 3-3-1-6-12 seisnes ettevõtte üleminek selles, et kaebaja ja Kommest Autokeskused OÜ majandustegevus on sarnane ja toimub samades ruumides; valdav enamik Kommest Autokeskused OÜ töötajaid jätkas tööd kaebaja juures, kusjuures töötajate tööülesanded ning töös kasutatavad vahendid jäid samaks; kaebaja omandas Kommest Autokeskused OÜ valduses olnud varade valduse (inventari, keskuste sisseseade, mööbli, laos olnud varuosade jäägi ning uute ja kasutatud sõidukite valduse); omandas kaebaja AS-lt Kommest Auto korterihoonestusõiguse autokeskuse osas; kaebaja on võtnud osaliselt üle Kommest Autokeskused OÜ kliendid ja hankijad. Majandusüksus, mille kaudu tegutses Kommest Autokeskused OÜ, ei ole oma tegevust lõpetanud, vaid tegutseb edasi kaebaja nime all.⁵¹

Antud kaasuses nõustus halduskolleegium maksuhalduri seisukohaga, et tegemist on ettevõtte ülemineku, lisaks viitas kolleegium ka eelnevalt mainitud kohtulahendile, mis tõi välja kindlad kriteeriumid, mis iseloomustavad ettevõtte ja selle osade üleminekut. Kohtulahendis nr 3-3-1-6-12 on enamus kriteeriume täidetud, seega tegemist ettevõtte ülemineku.

Kohtuotsuse nr 3-3-1-89-11 asjaolud olid maksuotsuse alusel lühidalt järgmised. OÜ Poll & Poll ning Swedbank Liising AS vahel sõlmitud lepingud veokite ja haagiste liisimiseks lõpetati ning sõlmiti uued lepingud, mille kohaselt hakkas samade masinate kasutajaks OÜ Thomson Transport. Maksuhalduri hinnangul oli tegemist OÜ Poll & Poll ning OÜ Thomson Transport vahel Swedbank Liising AS vahendusel sõlmitud masinate ostu-müügitehinguga, mille eesmärgiks oli OÜ Thomson Transport sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekitamine. Sisuliselt on toimunud ettevõtte üleminek OÜ-le Thomson Transport, mille puhul käivet ei teki. Seetõttu ei olnud OÜ-l Thomson Transport õigust liisinguvara hinnalt sisendkäibemaksu maha arvata. Seega

⁵¹ OÜ Auto Forte Baltic kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 4. detsembri 2009. a korralduse nr 13-7/42-8 tühistamiseks, 3-3-1-6-12, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 16. aprill 2012.

maksuhaldur oli seisukohal, et toimus ettevõtte üleminek ja selleks kasutati kolmanda isiku abi.⁵²

Kolleegium leiab, et KMS § 4 lg 2 p-s 1 sätestatud erandit käibemaksuga maksustamise üldreeglit saab kohaldada ettevõtte üleandja ja ettevõtte omandaja vahelise tehingu puhul. Käivet ei teki tehingust, millega üleandja annab ettevõtet või selle osa moodustava vara ja õiguste kogumi üle vahetult omandajale. Sellises olukorras teostavad üleandja ja omandaja tehingulist kujundusõigust ning neil on võimalus mõista tehingu olemust ja aru saada, kas tegemist on KMS § 4 lg 2 ps-t 1 tuleneva erandiga.⁵³

Kui ettevõtte üleminek toimub mitme tehingu tulemusena vahendlikult ning mõnes tehingus osalevad lisaks üleandjale ja omandajale ka kolmandad isikud, ei ole selle tehingu suhtes KMS § 4 lg 2 p 1 kohaldatav. Olukorras, kus ettevõtte ülemineku raames toimuvad tehingud kolmandate isikute osavõtul, toimub nende tehingute osas käive käibemaksuseaduse tähenduses ning tavapärane käibemaksuga maksustamine. See tähendab, et võõrandajal tuleb neilt tehingutelt tasuda käibemaks ja omandajal on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Selline käsitus välistab mõju tehingupooleks oleva kolmanda isiku, kellel ei pruugi olla ettevõtte ülemineku kontekstis teavet ja arusaamist tehingute taustast, käibemaksukohustusele.⁵⁴

Riigikohtu seisukoht seisneb selles, et KMS § 4 lg 2 p 1 kohaldamine on võimalik ainult siis, kui tehingu teevad kaks isikut omavahel. Kui on lisaks kaasatud kolmas isik, siis nimetatud käibemaksuseaduse säte kohaldatav ei ole. Samas aga rakenduvad kõik muud ettevõtte üleminekinguga seotud maksutagajärjed, mis võivad lõppkokkuvõttes anda sama tulemuse. Näiteks lähevad maksukorralduse seaduse § 37 kohaselt ettevõttega seotud maksukohustused üle ettevõtte omandajale, seega juhul kui ettevõtja üleandja jättis vara müügilt või liisinguandjale tagastamisest tekkinud käibemaksu kohustuse riigi ees täitmata, siis läheb see kohustus üle ettevõtte omandajale ning maksuhaldur saab selle

⁵² Elling, T. „Veelkord ettevõtte või selle osa üleminekust käibemaksuseaduse tähenduses.“ 4 *Maksumaksja* (2012) nr 4, 32-33, lk 32.

⁵³ OÜ Thomson Transport kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 15. veebruari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/9978-12 tühistamiseks, 3-3-1-89-11, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 15. märts 2012.

⁵⁴ OÜ Thomson Transport kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 15. veebruari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/9978-12 tühistamiseks, 3-3-1-89-11, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 15. märts 2012.

tasaarvestada ettevõtja omandaja sisendkäibemaksu mahaarvamisest tekkiva tagastusnõudega.⁵⁵

Heauskse kolmanda isiku kasutamine on üks moodustest, kuidas tekitada ettevõtte ülemineku asemel kauba müük. Samas kannatab ikkagi ka kolmas pool, kes saab õigusaktidest tulenevalt maksukohustused enda kanda.

2013. aasta 30. mai Riigikohtu otsuses 3-3-1-85-12, toob Riigikohus välja rida uusi argumente, mida peaks ettevõtte või selle osa üleminekul arvestama. Samuti viitab Riigikohus asjakohasele Euroopa Liidu kohtupraktikale. Käsitletavas kaasuses oli kaks vaidlusobjekti. Esiteks see, kas on tegemist kauba käibega või ettevõtte üleminekuga ja teiseks see, et kui on tegemist kauba käibega, siis kas tegemist on maksuvaba käibega või mitte.⁵⁶

See kohtulahend näitas, et ettevõtjad muudavad oma taktikat ja mõtlevad välja uusi võimalusi kohustuste vältimiseks. Ettevõtjate seas on ka erandeid, kes saavad kohtulahenditest ja õigusaktidest valesi aru ning enda kogenematuses saavad valesi aru, seega on uued argumendid kasulikud ka ausatele ettevõtjatele. Antud kohtuvaidluses lähtus maksuhaldur eelnevatest tingimustest, mis aitasid kaasa ettevõtte või selle osade ülemineku defineerimisel, kuid asjaolusid arvestades, tõi Riigikohus välja uusi argumente ülemineku paremaks tuvastamiseks.

Maksuhaldur tuvastas kontrolli käigus, et kinnistu müüja ja ostja tegelesid mõlemad sarnase äritegevusega. Müüjale kuulus ainult üks kinnistu, mille arendamisega tegeleti. Majanduslangusest tulenevalt oli arendus seiskunud (majandustegevuse seiskumine on antud juhul määrava tähtsusega). Kinnistu arendamisega jätkati ostja poolt. Maksuhaldur leidis, et ostja omandas sellise majandusüksuse, mis suudab iseseisvalt majandades ettevõttele kasu tuua. Vaidlusaluses kaasuses oli kinnistu müüja ainus vara ning pärast kinnistu müüki ei jäänud äriühingule mingeid materiaalseid ja immateriaalseid vahendeid. Nii maksuhaldur, kui ka alama astme kohtud jõudsid järeldusele, et kuna kogu ettevõtte majandustegevus seisnes üksnes selle ühe kinnistu arendamises, äriühingul puudus töötajaskond ja organisatsioon, samuti puudusid muud

⁵⁵ Elling, T. „Veelkord ettevõtte või selle osa üleminekust käibemaksuseaduse tähenduses.“ 4 *Maksumaksja* (2012) nr 4, 32-33, lk 33.

⁵⁶ Elling, T. „Riigikohtu uuem praktika ettevõtte ülemineku käibemaksuga maksustamisel.“ 12 *Maksumaksja* (2013) nr 12, 23-24, lk 23.

tegevusvaldkonnad, äriühingu kohustused seostusid üksnes kinnistu haldamise ja arendamisega, siis moodustas vaidlusalune kinnistu ettevõtte ehk iseseisva majandusüksuse.⁵⁷

Riigikohus sedastas, et põhimõtteliselt on küll nii, et ühe kinnistu müüki võib käsitleda ettevõtte üleminekuna, kui ettevõtte majandustegevuse iseloom seda võimaldab. Seda juhul, kui kinnisasi on muutunud majandusüksuseks ja kinnisvara on rakendatud tulu teenimise eesmärgil, siis saab tegemist olla ettevõttega.⁵⁸

Vaidlusaluse kaasuse asjaolusid hinnates, ei olnud Riigikohus aga maksuhalduri ja alama astme kohtute seisukohaga nõus. Riigikohtu halduskolleegium selgitas, et ettevõtteks ei ole võimalik käsitleda varakogumit, mis ei osale majandustegevuses (arendustegevus oli peatunud). Seda isegi juhul, kui tegemist on äriühingu ainukese varaga (nagu käesolevas vaidluses vaidlusalune kinnistu). Antud juhul ei ole kinnistu eraldiseisev majandusüksus ja seda ei saa pidada ettevõtteks TsÜS § 66¹ ja KMS § 4 lg 2 p 1 tähenduses.⁵⁹

Ettevõtte üleminekul seotud kohtulahendites ei ole alati osapoolteks maksuhaldur ja ettevõtte, esineb ka olukordi, kus kohtusse pöörduvad kaks ettevõtjat, kes ei suuda omavahel kokkuleppida, kas tegemist on ettevõtte üleminekul või mitte. Sellises olukorras pööratakse tsiviilhagiga kohtusse ja hagi läheb arutusse tsiviilkolleegiumile.

Kohtuasjas nr 3-2-1-105-09 leidis hageja, et mõlemad pooled sõlmisid ostu-müügilepingu, millega hageja müüs kostjale teatud asjad. Müügilepingu sisust ja olemusest tulenevalt on ettevõtte läinud üle hagejalt kostjale. Vastava aktiga andis hageja kostjale üle kogu ettevõtte vara valduse. Seega ei olnud hagejal võimalik oma majandustegevust sama ettevõttega jätkata. Töötajatega sõlmitud töölepingud jätkusid, hiljem töölepingud töötajaga lõpetati. Ühtlasi nõuab hageja, et kostja tasuks hagejal

⁵⁷ Elling, T. „Riigikohtu uuem praktika ettevõtte ülemineku käibemaksuga maksustamisel.“ 12 Maksumaksja (2013) nr 12, 23-24.

⁵⁸ Elling, T. „Riigikohtu uuem praktika ettevõtte ülemineku käibemaksuga maksustamisel.“ 12 Maksumaksja (2013) nr 12, 23-24.

⁵⁹ Elling, T. „Riigikohtu uuem praktika ettevõtte ülemineku käibemaksuga maksustamisel.“ 12 Maksumaksja (2013) nr 12, 23-24.

eelnevalt tekkinud võlga võlausaldajatele, sest hageja arvates oli tegemist ettevõtte üleminekuga ja kostjal on kohustus tasuda osaliselt tekkinud võlga.⁶⁰

Kostja ei tunnistanud hagi ja palus jätta selle rahuldamata. Müügilepingu alusel ei ole majandusüksus kostjale üle läinud, hageja vastupidine väide on tõendamata. Kostja ei omandanud terviklikku majandusüksust, sest lepinguga võõrandati üksnes osa hagejale kuuluvast inventarist, mitte tervikvara. Hageja ei andnud lepinguga kostjale üle käibevara, töölepinguid ega hageja kohustusi. Seega ei ole tegemist tervikliku majandusüksuse üleandmisega ning ettevõtte üleminekuga võlaõigusseaduse (VÕS) §-de 180-185 mõttes. Hageja majandustegevus ja selle lõppemine ei olnud seotud kostjaga.⁶¹

Tsiviilkolleegium jõudis järeldusele, et vaidlus käib selle üle, kas müügilepinguga, millega hageja müüs kostjale tavapärased toitlustusettevõtte asjad (potid, pannid, taldrikud, klaasid, noad, kahvlid jne), andis hageja kooskõlas VÕS §-ga 182 kostjale üle ettevõtte.⁶²

Maakohus tegi kindlaks, et vaidlusaluse lepinguga andis hageja kostjale üle üksnes toitlustusettevõtte tavapärased asjad (potid, pannid, taldrikud, klaasid, noad, kahvlid jne). Seega läksid kostjale käsutustehinguga üle nende asjadega seotud õigused. Kolleegium leiab, et kuna ettevõtte ülemineku eelduseks on ettevõttesse kuuluvate asjade ja õiguste kogumi üleandmine, tuleb omandajale üle anda ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad ja õigused. TsÜS § 6 lg-s 3 sätestatud spetsialiteedi põhimõtte kohaselt tuleb iga ettevõttesse kuuluv õigus üle anda eraldi käsutustehinguga. Praegusel juhul tuvastas maakohus, et hageja ei andnud kostjale üle õigusi, nt Saku Õlletehase AS-iga sõlmitud lepingut. Lisaks tuvastas ringkonnakohus, et kostjale ei antud üle ka käibevara ja nõudeid. Kuna kohtud on leidnud, et asjade müügilepingust ja selle täitmisest ei piisanud, tuvastamaks, et ettevõtte kui tervik on hagejalt üle läinud kostjale, ei ole ka hageja kohustused

⁶⁰ OÜ Esmanet (pankrotis) hagi OÜ KELMOTER vastu 508 646 krooni 73 sendi saamiseks, 3-2-1-105-09, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 20. oktoober 2009, p 1.

⁶¹ OÜ Esmanet (pankrotis) hagi OÜ KELMOTER vastu 508 646 krooni 73 sendi saamiseks, 3-2-1-105-09, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 20. oktoober 2009, p 2.

⁶² OÜ Esmanet (pankrotis) hagi OÜ KELMOTER vastu 508 646 krooni 73 sendi saamiseks, 3-2-1-105-09, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 20. oktoober 2009, p 10.

VÕS § 182 lg 2 alusel kostjale üle läinud. Seetõttu ei ole hagejal ka kostja vastu tagasinõuet VÕS § 183 lg 1 teise lause järgi.⁶³

Antud kohtuasja puhul toob kohus välja asjaolu, et ettevõtte üleminekuks ei saa alati lugeda puhtalt inventari müüki, olenemata sellest, et müüv ettevõtte kasutab neid oma ettevõtluse tarbeks. Toitlustusettevõtte tavapärase asjade müük ei viita ettevõtte ega tema osade üleminekule. Toitlustusettevõtetes on ettevõtluse jaoks tähtsamad lepingud tarnijatega ja ettevõtluse ruumid. Selles kohtuasjas oli ka asjaolu, et kostja ei kasutanud üle läinud ruume toitlustamiseks, vaid üüris neid edasi kolmandale poolele.

Iga kohtulahend on erinev, mõned vaidlused tekivad erimeelustest või ettevõtte ülemineku kriteeriumite valesti tõlgendamisest. Samas mõned juriidilised ja füüsilised isikud üritavad valesti tõlgendamist ära kasutada ja saada oma soovitud tulem kas heausksete kolmandate poolte või kahe osapoolte kokkuleppe teel.

Olles analüüsinud Eesti kohtupraktikat ettevõtte või selle osade ülemineku kohta, selgus, et Eesti kohtupraktikas on vähemalt kord aastas kohtulahend antud teema kohta. Osapoolteks ei ole ainult maksukohustuslane ja maksuhaldur, Riigikohtu tsiviilkolleegium menetleb ka kahe või enama juriidilise isiku vahelisi lahkkelisid, mis puudutavad ettevõtte üleminekut. Enamus kohtulahendites on kaebaja pooleks pankrotistuv või suurte kohustustega ettevõtte, kes üritab oma kohustustest ja võlgadest vabaneda maskeerides tavalist kauba võõrandamist ettevõtte või selle osa üleminekuks. Eesti kohtupraktikas on väljakujunenud erinevad kriteeriumid, mis aitavad tuvastada ettevõtte üleminekut. Paljudes kohtulahendites viidatakse Euroopa Liidu kohtupraktikale, mis aitab paremini ja täpsemalt lahendada vaidlusi ettevõtte üleminekul. Kõik kriteeriumid ettevõtte ülemineku tuvastamiseks on tuletatud varasematest Euroopa Liidu kohtulahenditest.

2.2. Ettevõtte üleminek Euroopa Liidu kohtupraktikas

Euroopa kohtupraktikat, mis puudutab ettevõtte või selle osade üleminekut, kasutatakse ka Eesti kohtupraktikas, sest Euroopa kohtutel on pikemaajalised kogemused antud

⁶³ OÜ Esmanet (pankrotis) hagi OÜ KELMOTER vastu 508 646 krooni 73 sendi saamiseks, 3-2-1-105-09, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 20. oktoober 2009, p 12.

teemas. Euroopa Kohtu praktikast saab lisa informatsiooni, kuidas kindlas olukorras käituda ja millest lähtud. Kuna asume kõik ühtses Euroopa Liidus ja maksuõigust üritatakse ühtsemaks luua ja siis on vajalik uurida ka Euroopa Kohtu praktikat.

Euroopa kohtu lahendis nr C-151/09 punktides on esitatud erinevad kriteeriumid, mille abil on võimalik tuvastada ettevõtte üleminekut. Esitatud kriteeriumid on enamjaolt samad, mis on kasutuses Eestis.

Üleminek peab puudutama stabiilset majandusüksust, mille tegevus ei piirdu vaid ühe kindla lepingu täitmisega⁶⁴. Ettevõttel peavad olema lepingud, millega ta jooksvalt tegeleb, ühest lepingust ei piisa, sest üks leping ei muuda majandusüksust stabiilseks.

Et otsustada, kas stabiilse majandusüksuse ülemineku tingimused on täidetud, tuleb arvestada kõiki kõnealust toimingut iseloomustavaid faktilisi asjaolusid, sh eelkõige ettevõtja või ettevõtte tüüpi, seda kas materiaalne vara, st ehitised ja vallasvara on üle läinud või mitte, immateriaalse vara väärtust ülemineku ajal, kas uus tööandja võttis üle suurema osa töötajaid või mitte, kas toimus klientide üleminek või mitte, samuti enne ja pärast üleminekut teostatud tegevuse sarnasust ning seda, kas tegevus oli vahepeal peatatud ja kui, siis kui kaua. Siiski on need tingimused vaid kohustusliku tervikliku hindamise üksikud elemendid ning seega ei saa neid hinnata eraldiseisvatena.⁶⁵ Need samad tingimused on esitatud ka Eesti kohtupraktikas.

Lisaks on kohus otsustanud, et kui majandusüksus suudab teatud sektorites toimida märkimisväärseid materiaalseid või immateriaalseid põhivahendeid omamata, ei saa tema identiteedi säilimine pärast seda mõjutava tehingu toimumist põhimõtteliselt sõltuda selliste varade üleminekust. Euroopa kohus edastas niisiis, et kuna teatavates sektorites, mille tegevus põhineb peamiselt tööjõul, võib ühise tegevuse raames pidevalt töötavate töötajate rühm moodustada majandusliku üksuse, võib selline üksus säilitada oma identiteedi pärast üleminekut, kui uus tööandja mitte ainult ei jätkka kõnealust tegevust, vaid võtab ka üle nii arvu kui oskuste poolest olulise osa tööjõust, keda tema eelkäija eelnevalt selle ülesande jaoks kasutas. Sellisel juhul omandab uus tööandja

⁶⁴ *Federación de Servicios Públicos de la UGT (UGT-FSP) versus Ayuntamiento de La Línea de la Concepción*, case no C-151/09, Judgment of the Court, 29 July 2009 para 26.

⁶⁵ *Federación de Servicios Públicos de la UGT (UGT-FSP) versus Ayuntamiento de La Línea de la Concepción*, case no C-151/09, Judgment of the Court, 29 July 2009 para 27.

tegelikult vara organiseeritud kogumi, mis võimaldab üleantava stabiilse ettevõtja kogu või osa tegevuse elluviimist.⁶⁶

Euroopa Liidu kohtuotsuses C-444/10, on kohus öelnud, et ettevõtte üleminekuks ei saa näiteks pidada pelgalt sellist kauba võõrandamistehingut, nagu kaubavarude müük. Üleantud vara osad tervikuna peavad võimaldama iseseisva majandustegevuse jätkamist. Küsimust, kas üleantud vara peab koosnema nii vallasvarast, kui ka kinnisvarast, tuleb eraldi analüüsida asjaomase majandustegevuse sisust lähtudes. Samuti on ettevõtte üleminekuks vajalik, et omandajal oleks kavatsus üleantud vara või ettevõtte osa kasutada, mitte asjaomast tegevust kohe lihtsalt lõpetada või vastavalt olukorrale kaubavaru müüa.⁶⁷

Euroopa Liidu kohtuotsus C-444/10 ja Eesti Riigikohtu otsus nr 3-2-1-105-09 on sarnase tulemiga. Nimelt, mõlema lahendi puhul oli sisuliselt tegemist kaubavarude müügiga, sest toidutegemiseks mõeldud nõud ei võimalda iseseisvat majandustegevuse jätkamist, lisaks nõudele on vaja ka oskuslikke töötajaid ja vastavaid ruume, et oleks võimalik ettevõtlusega tegeleda.

Kohtuasjas nr C-234/98 selgitas kohus varasema töötajate õiguste kaitse direktiivi eesmärgi valguses ettevõtte ülemineku seonduvat ja rõhutas, et ettevõtte üleminek on paljuski ettevõtte identiteedi säilimise küsimus. Otsuse punktis 24 on märgitud, et selleks, et kohalduks töölepingute ülemineku regulatsioon, peab esiteks tegema kindlaks, kas tegemist on üldse ettevõtte kui sellisega. Esmalt on oluline, et tegemist oleks püsiva majandusüksusega, mille tegevus ei piirdu mingi ühekordse töö tegemisega. Üksus peab kujutama endast teataval viisil organiseeritud vara ja isikute kogumit ning selle eesmärgiks peab olema teatav majandustegevus. Mis puudutab majandustegevust, siis ei ole silmas peetud kitsalt äritegevust tulu saamisele orienteeritud tegevuse tähenduses.⁶⁸

Kohtu seisukoha kohaselt on eri kriteeriumidel erinev kaal ja rahvuslik kohus peab asja arutamisel seda ka arvesse võtma. Näiteks ei pruugi teatud valdkonna majandustegevus

⁶⁶ *Federación de Servicios Públicos de la UGT (UGT-FSP) versus Ayuntamiento de La Línea de la Concepción*, case no C-151/09, Judgment of the Court, 29 July 2009 para 28-29.

⁶⁷ Elling, T. „Riigikohtu uuem praktika ettevõtte ülemineku käibemaksuga maksustamisel.“ 12 Maksumaksja (2013) nr 12, 23-24.

⁶⁸ Vutt, M. „Ettevõtte üleminek“ (2010),

<http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf> (20.12.2014).

vajada erilise materiaalse või immateriaalse vara olemasolu, seega ei saa niisugust tüüpi ettevõtte ülemineku hindamisel vastav kriteerium olla märkimisväärse tähtsusega.⁶⁹

Olulise aspektina rõhutas kohus antud asjas veel seda, et ettevõtte üleminek on üldiselt keerukas õiguslik ja faktiline toiming või toimingute kogum, mis võib võtta ja tavaliselt võtabki aega ja seetõttu ei ole näiteks õige pöörata liiga suurt tähelepanu sellele, kui faktiline tegevus läks ettevõtte omandajale üle enne, kui sõlmiti lepingud ettevõtte üleandja töötajatega. Tegevuse katkematus räägib aga ettevõtte ülemineku kasuks. Otsuse punktis 36 viidatakse ka ühele varasemale lahendile (C-48/94), mille kohaselt ei ole ettevõtte ülemineku tegemist juhul, kui üks ühing teeb teisele kättesaadavaks üksnes teatud töö tegemiseks vajalikud töötajad ja töövahendid. Otsuse punktis 37 märkis kohus, et olukord, kus üks ettevõtja osutab teisele alltöövõtu korras teenust, ei välista iseenesest ettevõtte ülemineku fakti, kui tehakse kindlaks, et töö tegemiseks anti üle ka iseseisva majandusüksuse tunnustele vastav varakogum.⁷⁰

Kohus märkis, et direktiiv kohaldub ka ühte kontserni kuuluvate ühingute suhtes ja olukorras, kus üks ühing osutab teisele töövõtu korras teenust, kuid selle tingimuseks on majandusüksuse üleminek ühelt ühingult teisele.⁷¹

Kohtuasjas C-458/05 oli kohtu hinnangul tegemist ettevõtte ülemineku toimumise kontrolli erijuhtumiga, kuna see hõlmab ajutist tööjõudu vahendavat ettevõtjat. Ta rõhutab nimelt, et sellistel ettevõtjatel on nende olemusest tulenevalt organisatsioonilises mõttes vähe „oma töötajaid”, sest töötajad suunatakse just teiste tööandjate, ajutist tööjõudu kasutavate ettevõtjate alluvusse. Viimased kaasavad asjaomased töötajad oma struktuuri vastavalt vajadustele. Enamik ajutist tööjõudu vahendavate ettevõtjate töötajaid ei tööta seega mitte nende ettevõtjate endi, vaid teiste tööandjate heaks.⁷²

Seetõttu tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas teiste ettevõtjate suhtes väljakujundatud käsitlust, mis arvestab olulisel määral organisatsioonilise üksuse

⁶⁹ Vutt, M. „Ettevõtte üleminek“ (2010), <http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf> (20.12.2014).

⁷⁰ Vutt, M. „Ettevõtte üleminek“ (2010), <http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf> (20.12.2014).

⁷¹ Vutt, M. „Ettevõtte üleminek“ (2010), <http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf> (20.12.2014).

⁷² *Mohamed Jouini and others versus Princess Personal Service GmbH (PPS)*, case no C458/05, Judgment of the Court, 13 september 2007, para 18.

olemasolu „ettevõtte” või „ettevõtte osa” näol, saab üle kanda ka ajutist tööjõudu vahendavatele ettevõtjatele. Viimased erinevad oluliselt ka puhastus- või valveteenuseid pakkuvatest ettevõtetest selle poolest, et nende alluvusse suunatud töötajaid ei palgata tööandja ettevõttesse kindlaksmääratud eesmärgil (puhastus- või valveülesanded), mis võiks olla aluseks ettevõtte osa tuvastamisel, vaid mitmesuguste ülesannete täitmiseks vastavalt tööjõu kasutaja otsusele.⁷³

Euroopa kohus leidis antud kohtuasjas, et selline üksus ei pea tingimata hõlmama olulist materiaalselt või mittemateriaalselt vara. Nimelt esineb see vara teatavates majandussektorites tihti kõige lihtsamal kujul ning tegevus tugineb põhiliselt tööjõule. Nii võib töötajate organiseeritud üksus, kes on konkreetselt ja püsivalt seotud ühise ülesandega, olla teiste tootmistegurite puudumisel samastatav majandusüksusega.⁷⁴

Eelnevalt käsitletud kohtulahendis nr C-151/09 oli samuti väljatoodud asjaolu, et töötajad võivad moodustada majandusüksuse, selles kohtulahendis on sama arutelu, erinevalt kohtulahendist nr C-151/09, on selles lahendis tegemist ajutiste töötajatega ja ajutised töötajad moodustavadki majandusüksuse ettevõttes, mis tegeleb ajutise tööjõu vahendamiseega.

Sellega seoses tuleb rõhutada, et ajutist tööjõudu vahendavate ettevõtjate tegevust iseloomustab töötajate ajutine suunamine ajutist tööjõudu kasutavate ettevõtjate alluvusse erinevate tööülesannete täitmiseks vastavalt viimatinimetatute vajadustele ja korraldustele. Selle tegevuse elluviimiseks on eelkõige vajalikud oskused, administratiivne ülesehitus, mis on sobiv töötajate vahendamise korraldamiseks, ning ajutised töötajad, keda saab kaasata ajutist tööjõudu kasutavatesse ettevõtjatesse ja kes saavad seal täita nõutud tööülesandeid. Seevastu muud olulised tootmistegurid ei ole sedalaadi majandustegevuse elluviimiseks tingimata vajalikud.⁷⁵

Kohtuasjas nr C-108/12 käis arutelu selle üle, kas juhul, kui üks liikmesriigi ametiasutus võtab üle teise ametiasutuse personali, kelle ülesanne on abiteenuste osutamine

⁷³ *Mohamed Jouini and others versus Princess Personal Service GmbH (PPS)*, case no C458/05, Judgment of the Court, 13 september2007, para 19.

⁷⁴ *Mohamed Jouini and others versus Princess Personal Service GmbH (PPS)*, case no C458/05, Judgment of the Court, 13 september2007, para 32.

⁷⁵ *Mohamed Jouini and others versus Princess Personal Service GmbH (PPS)*, case no C-458/05, Judgment of the Court, 13. September2007, para 35.

koolides, on tegemist „ettevõtte üleminekuga” töötajate õiguste säilimajäämist käsitlevate liidu õigusaktide tähenduses.⁷⁶

Kohus leidis, et juhul, kui teatav üks liikmesriigi ametiasutus võtab üle teise ametiasutuse personali, kelle ülesanne on niisuguste abiteenuste nagu hooldusteenused ja halduslikud abiteenused osutamine koolides, on selle ülevõtmise näol tegemist ettevõtte üleminekuga, juhul kui asjaomane personal koosneb niisuguste töötajate struktureeritud kogumist, keda selle liikmesriigi siseõigus kaitseb kui töötajaid.⁷⁷

Teiseks probleemiks oli asjaolu et omandaja ei võtnud arvesse töötajate tööstaaži, mille need olid omandanud võõrandaja juures. Selle tõttu langes töötajatel märgatavalt palk.⁷⁸

Nimetatud kohtuotsuses leidis kohus, et kuigi staaži näol, mille üleviidud töötajad omandasid oma endise tööandja juures, ei ole iseenesest tegemist õigusega, millele töötajad võiksid oma uue tööandja juures tugineda, tuleb seda vajaduse korral siiski kasutada töötajate teatavate rahaliste õiguste kindlakstegemisel ning põhimõtteliselt peab omandaja need õigused säilitama samal viisil, nagu need kehtisid võõrandaja juures.⁷⁹

Kohtuotsuses tuli välja, et kui ametiasutuses olev struktureeritud kogum koosneb töötajatest, siis on võimalus ettevõtte üleminekuks. Samuti tuli kohtuotsusest välja, et ettevõtte üleminekul ei lähe mitte ainult üle kohustused, vaid ka töötajate tööstaaž, kui see mõjutab oluliselt nende rahalist õigust, sest põhimõtteliselt jääb töötajatele alles nende töö ja kohustused, muutub ainult tööandja nimi.

Euroopa Liidu kohtupraktika analüüsi põhjal selgus, et kuna Euroopa kohtupraktikas on ettevõtte üleminekut rohkem käsitletud, siis on ka rohkem kriteeriumi, mille alusel saab määrata, kas tegemist on ettevõtte üleminekuga või lihtsalt käibega. Selle tulemusel on raskem tõlgendada ettevõtte või selle osade üleminekut käibeks. Euroopa kohtupraktikas kasutatavad kriteeriumid ei erine olulisel määral Eesti kohtupraktikas

⁷⁶ *Ivana Scattolon versus Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, case no C-108/10, Judgment of Court, 6. September 2011, para 38.*

⁷⁷ *Ivana Scattolon versus Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, case no C-108/10, Judgment of Court, 6. September 2011, para 66.*

⁷⁸ *Ivana Scattolon versus Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, case no C-108/10, Judgment of Court, 6. September 2011, para 67.*

⁷⁹ *Ivana Scattolon versus Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, case no C-108/10, Judgment of Court, 6. September 2011, para 69.*

paika pandud kriteeriumitest. Selle tulemusel võib lugeda Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktikat üsna sarnaseks.

KOKKUVÕTE

Ettevõtte või selle osa üleminek on käibemaksuvaba tehing, mis tähendab et sellele tehingule ei lisata käibemaksu ja seda ei ole võimalik ka maha arvata. Olukorras, kus käibemaks lisatakse ekslikult või pahatahtlikult tehingule, mida saab lugeda ettevõtte üleminekuks, tuleb see ikkagi ära maksta, kuid ettevõtjal ei ole võimalik seda maha arvata.

Teema on aktuaalne, sest riigikohtust on tulnud viimasel paaril aastal mitu selle teemalist lahendit, mis puudutavad ettevõtte või selle osade ülemineku erinevaid aspekte. Kõige värskem kohtulahend, mis on seotud ettevõtte ülemineku, pärineb 19. veebruarist 2015.

Antud teema on uudne, sest varem pole kirjutatud ettevõtte või selle osa ülemineku käsitlusest Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktika erinevustest ja sarnasustest. Selle abil on võimalik paremini aru saada Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktika erinevustest ja sarnasustest ettevõtte või selle osa üleminekul. Selle tulemusel on võimalik muuta täpsemaks ja detailsemaks ettevõtte või selle osade ülemineku defineerimist ja reguleerimist.

Lõputöö probleem seisneb selles, kuidas Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktika kvalifitseerib ettevõtte või selle osade üleminekut. Milliste kriteeriumite alusel erinevad Euroopa Liidu riikide kohtud loevad mingit kindlat tegevust ettevõtte üleminekuks ja kuidas seda tehakse Eestis kohtutes.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida Eesti ja Euroopa Liidu kohtupraktikat ettevõtte või selle osade üleminekul.

Selleks, et töö eesmärki saavutada, oli esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade käibe mõistest ja olemusest üldiselt. Käibemaksu objekti võib laias laastus liigitada kaheks – müügikäive, mille sisu on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine, ja ostukäive, mille sisu on kauba soetamine või teenuse saamine.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade ettevõtte või tema osade üleminekust. Ettevõtte või selle osade üleminek on käibemaksuvaba tehing, mis tähendab, et ettevõtte üleminekul ei saa küsida käibemaksu tehingute eest, seega ei saa seda ka hiljem tagasi

küsida. Ettevõtte üleminekul läheb teisele juriidilisele isikule üle eelmise ettevõtte õigused, kohustused ja ettevõtluse jaoks vajalikud kaubad, ehk terve ettevõtte või selle eraldiseisev majandusüksus. Ettevõtte ülemineku puhul peab uus ettevõtte jätkama ülevõetud ettevõtte tegevustega.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli uurida Eesti kohtupraktikat, mis puudutab ettevõtte või tema osade üleminekut. Ettevõtte või tema osade üleminekut saab kasutada võlgadest ja kohustustest pääsemiseks. Samas on võimalus küsida sisendkäibemaksu tagasi, muutes ettevõtte ülemineku teenuse või kauba käibeks. Aastatega on Eestis muutunud kriteeriumid, mis aitavad tuvastada ettevõtte või tema osade üleminekut. Ühtlasi viidatakse otsuste tegemisel Euroopa Kohtu praktikale, kus on rohkem kogemusi ja mõned kriteeriumid on Euroopa kohtutes eelnevalt sõnastatud.

Neljandaks uurimisülesandeks oli uurida Euroopa kohtupraktikat, mis puudutab ettevõtte või tema osade üleminekut. Kuna Euroopa kohtupraktikas on ettevõtte üleminekut rohkem käsitletud, siis on ka rohkem kriteeriumi, mille alusel saab määrata, kas tegemist on ettevõtte üleminekuga või lihtsalt käibega. Selle tulemusel on raskem tõlgendada ettevõtte või selle osade üleminekut käibeks. Euroopa Kohtu praktikas keskendutakse rohkem majandusüksusele kui ettevõttele, kui tervikule. Lisaks pööratakse rohkem tähelepanu töötajate õigustele ja mitmes kohtulahendis jõuti järeldusele, et ka töötajad võivad moodustada struktuuriüksuse ettevõttes, kus puudub suurel määral materiaalne vara.

Töös selgus, et seadustes on üsna vähe reguleeritud ettevõtte üleminekut ja enamus kriteeriume on välja tulnud kohtupraktikast, tuleks muuta võlaõigusseadust ja käibemaksuseadust, kus toodaks välja kriteeriumid ja tingimused, mis puudutavad ettevõtte üleminekut. Selle tulemuseks oleks ettevõtjatel parem arusaam üleminekust ja arvatavasti väheneks ka selle teemaliste kohtulahendite arv .

SUMMARY

The title of the thesis is „Juridical Practice of Estonia and of the European Union Related to the Changeover of a Company or of Its Branches“. The thesis has 39 pages and 23 sources.

The changeover of company or one of its branches is a tax-free transaction, which means that the sales tax will not be added to the transaction, and it is not possible to also be deducted. In a situation where the value added tax will be added to the transaction mistakenly or maliciously, it must still be paid, but it is not possible to deduct it.

The goal of the thesis was to analyze the juridical practice of Estonian and European Unions courts regarding the changeover of the company or of its branches.

Comparative and analytical method is used in the preparation of the thesis. Analysis of literature and court decisions method is used for collecting data. For interpreting the results, comparative and analytical method is used.

In the European case-law, the criterias to be used to help define the changeover of company or one of its branches does not differ much from the criterias used in Estonian case law. As a result, case-law of the European Union and the Estonian is quite similar regarding the changeover of company.

In the thesis, it became clear that the law little-regulated regarding the changeover of the company, and most of the criterias wich regulate the changeover have come out of the case law, therefore the law of obligations act and value added tax act should be amended to be brought out, the criterias and conditions which define the changeover of company or one of its branches. This would lead to a better understanding of the changeover of company, and probably would decrease the number of court decisions on this matter too.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ 2006 L 347/1, 11.12.2006.

Deal with Borenius, T. Ploomipuu, „Ettevõtte ülemineku regulatsiooni kohaldamine võib olla üllatuseks“ (2011), < <http://borenius.ee/2011/10/ettevotte-uleminek/>> (01.05.2015).

Elling, T. „Ettevõtte või selle osa üleminek käibemaksuseaduse valguses.“ 10 Maksumaksja (2011) nr 10.

Elling, T., Käibemaks I osa (Tallinn, Sisekaitseakadeemia kirjastus, 2008).

Elling, T., Käibemaks: abiks tudengile ja töötavale praktikule (Tallinn, Print Best Trükikoda OÜ, 2014).

Elling, T. „Riigikohtu uuem praktika ettevõtte ülemineku käibemaksuga maksustamisel.“ 12 Maksumaksja (2013) nr 12.

Elling, T. „Veelkord ettevõtte või selle osa üleminekust käibemaksuseaduse tähenduses.“ 4 Maksumaksja (2012) nr 4.

Federación de Servicios Públicos de la UGT (UGT-FSP) versus Ayuntamiento de La Línea de la Concepción, case no C-151/09, Judgment of the Court, 29 July 2009.

Mohamed Jouini and others versus Princess Personal Service GmbH (PPS), case no C458/05, Judgment of the Court, 13 September 2007.

Käibemaksuseadus, 10.12.2003, jõustunud 01.03.2014- RT I 2003, 82, 554... RT I, 18.02.2014, 11.

Ivana Scattolon versus Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, case no C-108/10, Judgment of Court, 6. September 2011.

Lehis, L., Maksuõigus (Tallinn, Jura, 2009).

Maksu- ja Tolliamet, „Ettevõtte üleminek“ <<http://www.emta.ee/index.php?id=34493>> (05.11.2014).

OÜ Auto Forte Baltic kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 4. detsembri 2009. a korralduse nr 13-7/42-8 tühistamiseks, 3-3-1-6-12, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 16. aprill 2012.

OÜ Esmanet (pankrotis) hagi OÜ KELMOTER vastu 508 646 krooni 73 senti saamiseks, 3-2-1-105-09, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 20. oktoober 2009.

OÜ Tarbus kaebus riigihangete vaidlustuskomisjoni 2. veebruari 2012. a otsuse nr 10-12/127796 tühistamiseks ja Ida-Viru maavanema 3. jaanuari 2012. a korralduse nr 1-1/1 punkti 2.2. ja Ida-Viru maavanema 12. jaanuari 2012. a korralduse nr 1-1/10 punkti 1 õigusvastasuse tuvastamiseks, 3-3-1-45-12, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 28. november 2012.

OÜ Thomson Transport kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 15. veebruari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/9978-12 tühistamiseks, 3-3-1-89-11, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 15. märts 2012.

OÜ T.R.E.C. kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 12. jaanuari 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/8261-9 ja Maksu- ja Tolliameti 8. veebruari 2010. a vaideotsuse nr 6-1/17-3 tühistamiseks, 3-3-1-20-11, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 1. juuni 2011.

Pikmets, H., Pormeister, K., „Ettevõtte ülemineku argument kui maksuhalduri salarelv“ (2013), <<http://www.varul.com/publikatsioonid/ettevotte-ulemineku-argument-kui-maksuhalduri-salarelv>> (05.11.2014).

Ruus, T., „Kas ettevõtte omandamisega läheb omandajale ka kogemus?“ (2013), <<http://ee.triniti.ee/archives/3083>> (01.05.2015).

Tamme, M., „Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna“, Juridica (2009), nr 3.

Vutt, M. „Ettevõtte üleminek“ (2010), <http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf> (20.12.2014).

Võlaõigusseadus, 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002- RT I 2001, 81, 487... RT I, 11.04.2014, 13.