

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Eneli Poom

**ETTEVÕTTE VARJATUD ÜLEMINEKU TEHINGUD JA
TOIMINGUD NING NENDE LEVIMUS**

Lõputöö

Juhendaja:

Kerly Randlane, PhD

Kaasjuhendaja:

Küllli Niin, MA

Tallinn 2021

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Mai 2021
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Ettevõtte varjatud ülemineku tehingud ja toimingud ning nende levimus</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Concealed transfer of undertakings transactions and operations and their prevalence</p> <p><i>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 55 leheküljest. Lõputöös on kasutatud 45 allikat, millele on tekstis viidatud.</i></p> <p><i>Ettevõtte nõuete ja kohustuste ülemineku vältimiseks teevad ettevõtte ülemineku osapooled erinevaid tehinguid ja toiminguid, mis raskendavad ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamist. Ettevõtte varjatud ülemineku võimalust kasutavad nii suure- kui ka väikse käibemahuga ettevõtted, kes jätavad majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustused maha ja jätkavad samas tegevusvaldkonnas uues ettevõttes. Varjatud üleminekul jääb riigil suur osa maksutulust saamata ja sellega kahjustatakse lisaks ka maksupettuste tehinguhelas osalevaid isikuid. Lõputöö aktuaalsus tuleneb Maksu- ja Tolliameti 2021 ja Rahandusministeeriumi 2018-2021 arengukavade eesmärkidest, milleks on tagada võrdne maksukonkurents ja tõhustada maksude laekumine. Ettevõtte varjatud ülemineku soodustab ebaausat majandustegevuse osakaalu ja vähendab riigieelarvesse laekuvat maksutulust.</i></p> <p><i>Lõputöö eesmärk on välja selgitada ettevõtte ülemineku varjamise tehingud ja toimingud, nende rakendamise põhjused ja viisid ning nende levimust Eesti praktika näitel.</i></p> <p><i>Ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute ning nende levimuse uurimise tulemusena selgus, et ülemineku varjamiseks viiakse varasid üle erinevatel aegadel erinevatesse ettevõtetesse (maksuvõlgade sundtäitmisest vabanemiseks); kasutatakse näilikke tehinguid ettevõtte ülemineku varjamiseks ja maksueelise saamiseks; isikuvaheliste seoste kasutamine varjatult varakogumi üleminekuks; Äriregistri teabesüsteemist ettevõtte kustutamine maksukohustustest vabanemiseks, pankrotimenetluse kaudu varakogumi ülemineku varjamine; kolmandate isikute teadmatuse ärakasutamine varjatuna varakogumi üleminekuks või uue ettevõtte loomine varakogumi üleminekuks.</i></p> <p><i>Ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse sellepärast, et varjata eelnevaid maksupettuseid, vältida majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustuste täitmist ja jätkata majandustegevusega.</i></p>	
Võtmesõnad: <i>ettevõtte üleminek, ettevõtte varjatud üleminek, maksuõigus</i>	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>transfer of undertakings, concealed transfer of undertakings, tax law</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Töö autor: <i>Eneli Poom</i>	
<p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Annan Sisekaitseakadeemiale tasuta loa (lihtlitsentsi) minu loodud teose reprodutseerimiseks säilitamise ja elektroonilise avaldamise eesmärgil, sealhulgas Sisekaitseakadeemia raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni. Annan loa teose üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Sisekaitseakadeemia veebikeskkonna kaudu sealhulgas Sisekaitseakadeemia raamatukogu digikogu kaudu ja paberkanalil Sisekaitseakadeemia raamatukogus kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni. Olen teadlik, et nimetatud õigused jäävad alles ka autorile. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei riku ma teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse õigusaktidest tulenevaid õigusi.</p>	
(allkirjastatud digitaalselt)	
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Kerly Randlane	(allkirjastatud digitaalselt)
Vastab lõputöö nõuetele	
Kaasjuhendaja: Külli Niin	(allkirjastatud digitaalselt)
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Kerly Randlane	(allkirjastatud digitaalselt)

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. ETTEVÕTTE ÜLEMINEKU OLEMUS	7
1.1. Ettevõtte üleminek maksuõiguses	7
1.2. Ettevõtte varjatud üleminek.....	13
2. ETTEVÕTTE VARJATUD ÜLEMINEKU TEHINGUD JA TOIMINGUD KOHTUPRAKTIKA JA EKSPERDIINTERVJUUDE NÄITEL	20
2.1. Uurimismetoodika.....	20
2.2. Ettevõtte varjatud ülemineku tehingute- ja toimingute käitumismustrid ja nende levimus	22
2.3. Ettevõtte varjatud ülemineku tegemise käitumismudelid ja nende vähendamise võimalused	34
KOKKUVÕTE	42
SUMMARY	44
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	45
Lisa 1. Eksperdiintervjuu küsimused	49
Lisa 2. Andmekogumismeetodid uurimisküsimuste põhjal.....	50
Lisa 3. Dokumendianalüüsi koodipuu	51
Lisa 4. Eksperdiintervjuude koodipuu	53
Lisa 5. Ettevõtte varjatud ülemineku kohtulahendid	54

SISSEJUHATUS

Ettevõtte ülemineku mõiste ja protsess on aastatega arenenud läbi kohtupraktika. Ettevõtte üleminek on üks õigusjärgluse vorm, kus ettevõtte või selle osa üleminekul lähevad üle majandusüksuse iseseisva osa õigused ja kohustused. Ettevõtte üleminekul on oluline, et üle läheb selline osa ettevõttest, mis moodustab olulise osa ettevõtte identiteedist.

Ettevõtte varjatud ülemineku tehingud ja toimingud on aastate jooksul arenenud ning on välja kujunenud enimlevinumad ja vähem levinumad tehingud ja toimingud. Regulaatsioonidest tulenevate kohustuste ja õiguste ülemineku vältimiseks teevad ettevõtted erinevaid toiminguid ja tehinguid. Tehingupooled teevad tehinguid ja toiminguid selliselt, et ettevõtte üleminekut oleks keeruline tuvastada. Tekitatakse olukordi, kus ettevõtte pankrotistub või algatatakse pankrotimenetlus võlausaldaja algatusel. Töötajatele ja klientidele vormistatakse uued lepingud ning vara jaotatakse näilike tehingute kaudu erinevatesse äriühingutesse. Lisaks võetakse põhitegevusvaldkonnale lisa tegevusvaldkond juurde, mis muutub hiljem põhitegevusvaldkonnaks.

Lõputöö aktuaalsus toetub Maksu- ja Tolliameti ja Rahandusministeeriumi arengukavale. Maksu- ja Tolliameti 2021 aasta ja Rahandusministeeriumi 2018-2021 aastate arengukavade eesmärkideks on tagada võrdne maksukonkurents ja tõhustada maksude laekumist riigieelarvesse. Ettevõtte varjatud üleminekul väldivad probleemsed maksumaksjad maksude tasumist ja erinevate maksukohustuste üleminekut, mis soodustab ebaausat maksukonkurentsi ja vähendab riigieelarvesse laekuvat maksutulu. Maksu- ja Tolliamet ja Rahandusministeerium on planeerinud eeltoodud eesmärkide täitmiseks suurendada probleemsete maksumaksjate maksukuulekust ja vabatahtliku maksulaekumist.

Lõputöö teema on uudne sellepärast, et autorile teadaolevalt ei ole varasemalt analüüsitud ettevõtte varjatud ülemineku tehinguid ja toiminguid ning nende levimust. Lõputöö empiirilises osas analüüsitakse, kuidas ja miks ettevõtte varjatud ülemineku tehinguid ja toiminguid kohtulahendite ning eksperdiintervjuude põhjal rakendati, millised on levinumad ja uuemad tehingud ja toimingud ning kuidas nende levimust vähendada. Varasemalt on ettevõtte üleminekut käsitletud erinevates lõputöödes. Sisekaitseakadeemia lõputöödes on uuritud ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisega seotud probleeme (Caroli Lanno), Euroopa Liidu ja Eesti kohtupraktika sarnasusi ning erinevusi seoses

ettevõtte üleminekuga (Siim Koppel) ja ettevõtte üleminekul tekkivate probleemide osas (Anatoli Kravtšuk).

Ettevõtte varjatud üleminek on üks maksupettuse vorm, kus maksukohustused jäetakse vanasse juriidilisse kehasse ja jätkatakse majandustegevust uues juriidilises kehas. Ettevõtte ülemineku varjamise võimalust kasutavad nii suure- kui ka väikse käibemahuga ettevõtted, kes soovivad maha jätta majandustegevuse käigus tekkinud maksuvõlad ja kohustused ning jätkata samas tegevusvaldkonnas tegevust uue ärinime all eelmise ettevõtte varakogumiga. Varjatud ülemineku käigus põhjustatakse veel maksupettuse tehinguahelas osalevatele isikutele (kolmandatele isikutele) kahju, kus jäetakse tasumata oma kohustused nende ees. Ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute ning nende levimuse tundmisel saab paremini tuvastada ja tõendada ettevõtte varjatud üleminekut ning vähendada nende edaspidist tegemist. Nende tundmise kaudu saab teada nende olemusest, kuidas- ja miks neid tehakse. Sellest tulenevalt püstitati uurimisprobleem: kuidas tõendada ettevõtte varjatud üleminekut?

Lõputöö uurimisprobleemist tulenevad järgmised uurimisküsimused:

- 1) Millised võimalused on ettevõtte ülemineku teostamiseks?
- 2) Kuidas ja miks ettevõtte ülemineku osapooled väldivad kohustuste ja õiguste üleminekut?
- 3) Millised raskused esinevad ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute tõendamisel?

Lõputöö eesmärk on välja selgitada ettevõtte varjatud ülemineku tehingud ja toimingud, nende rakendamise põhjused ja viisid ning nende levimust Eesti praktika näitel.

Lõputöö eesmärgist tulenevad uurimisülesanded:

- 1) Uurida ettevõtte üleminekut ja varjatud üleminekut maksuõiguses;
- 2) Analüüsida ettevõtte ülemineku varjamise tehinguid ja toiminguid Eesti kohtupraktika näidetel;
- 3) Analüüsida Maksu- ja Tolliameti ekspertide seisukohti ettevõtte varjatud ülemineku levinumate- ja uuemate tehingute ning toimingute suhtes;
- 4) Teha ettepanekuid ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute vähendamise kohta Eesti kohtupraktika ning eksperdiintervjuude alusel.

Lõputöös püstitatud eesmärgi täitmiseks kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Andmekogumismeetodina kasutatakse dokumendianalüüsi ja eksperdiintervjuusid. Dokumendianalüüs põhineb kohtulahendite analüüsil, mis annab põhjaliku ülevaate ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute ning nende levimuse kohta. Eksperdiintervjuud võimaldavad analüüsida ekspertide arvamusi ettevõtte varjatud ülemineku valdkonna kohta. Eesmärgistatud valimisse kuuluvad Maksu- ja Tolliameti eksperdid.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mille esimene peatükk koosneb kahest alapeatükist ja teine peatükk koosneb kolmest alapeatükist. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade ettevõtte maksuõigusliku ülemineku olemusest ja teises alapeatükis antakse ülevaade ettevõtte varjatud ülemineku olemusest. Teise peatüki esimeses alapeatükis kirjeldatakse lõputöös kasutatavat uurimismetoodikat. Teise alapeatüki teises alapeatükis analüüsitakse ettevõtte ülemineku varjamise tehinguid ja toiminguid ning nende levimust Eesti kohtupraktika näitel. Teise peatüki kolmandas alapeatükis analüüsitakse Maksu- ja Tolliameti ekspertide seisukohti ettevõtte varjatud ülemineku enimlevinute- ja uuemate tehingute ning toimingute suhtes, nende tegemise põhjuseid ja vähendamise võimalusi.

1. ETTEVÕTTE ÜLEMINEKU OLEMUS

1.1. Ettevõtte üleminek maksuõiguses

Alapeatükis antakse ülevaade ettevõtte ülemineku olemusest maksuõiguse raames. Alapeatükis kirjeldatakse, mis on ettevõtte üleminek, miks ettevõtte üleminekuid tehakse ja milliseid ettevõtte ülemineku näitajaid tuleb hinnata.

Maksuõigus reguleerib riiklike ja kohalike maksude kehtestamist, sissenõudmist ja määramist. Maksuõigus kuulub haldusõiguse eriossa ja on üks osa finantsõigusest. Maksuõigus koosneb riigi poolt kehtestatud normidest ja reguleerib avalik-õiguslikku suhet riigi kui ka juriidiliste- ja füüsiliste isikute vahel. (Grauberg, 2010, lk 205; Lehis, 2012, lk 21, 23) Maksuõigust reguleerib Maksukorralduse seadus (edaspidi MKS) ja maksuseadused. Maksuseadustest peab nähtuma, milliseid maksud on riik kehtestanud ja millal tuleb neid tasuda, milline on nende maksumäär ning milliseid kohustusi tuleb täita. (Bujňáková, 2018, p.17)

Ettevõtte on majandusüksus, mille kaudu isik (ettevõtja või muu õigussubjekt) tegutseb Äriseadustiku § 5 lõike 1 alusel. Ettevõttesse kuuluvad ettevõtte majandamisega seotud ja majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused. Ettevõtte mõiste täiendamiseks on Maksukorralduse seaduses toodud lisaks maksukohustuslase mõiste. Maksukohustuslane on maksumaksja ehk füüsiline- ja juriidiline isik või riigi-, valla- või linnaasutus, kellel tekib kohustus makse maksta ning täita rahalisi või mitterahalisi kohustusi. (Maksukorralduse seadus, 2002) Sellest tulenevalt on ettevõtjal kui maksukohustuslasel kohustus makse maksta ning täita talle määratud rahalisi või mitterahalisi kohustusi.

Ettevõtte üleminek on muutumas aina olulisemaks protsessiks, sest ettevõtted ajapikku vananevad ja soovitakse anda ettevõtte või selle osa üle uuele juriidilisele isikule (Malinen, 2004, p. 130). Omanikel tekivad olukorrad, kus ei soovita olemasolevat ettevõtet sellises juriidilises vormis juhtida (tekkinud probleemid, võlad, ootamatud majanduslikud kahjud), kuid soovivad majandustegevuse jätkamist teise juriidilise isiku kaudu. Omanikud langetavad sellises olukorras otsuse alustada ettevõtte ülemineku toimingutega. Nad valivad uue omaniku ja ettevõtte läheb täielikult või osaliselt üle uuele omanikule. Ettevõtte üleminekut teostatakse veel olukordades, kus ettevõtte on muutunud maksejõuetuks ja ettevõtte antakse täielikult või osaliselt üle uuele maksevõimelisele omanikule.

Ettevõtte üleminekut reguleerivad peamiselt VÕS §-d 180-185, Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) § 4 lg 2 p 1 ja MKS §-d 37 ja 31 lg 1, mis määratlevad ettevõtte ülemineku olemuse ja selle õiguslikud alused ning tagajärjed, käibemaksu mahaarvamise aluse ja millised maksukohustused lähevad üle ülevõtjale. Ettevõtte ülemineku eesmärk on maksuõiguses, et ettevõtte õigused ja kohustused läheksid üle teise ettevõttesse välja arvatud sunniraha kohustus ning maksuhaldur saaks esitada maksunõuded omandaja vastu (Leppik & Lillsaar, 2013, lk 5). Maksuhalduril on oluline tuvastada ettevõtte üleminekul, kas ülevõtja on maksevõimeline ja suuteline maksuma eelmise omaniku kohustusi ning maksuvõlgade olemasolul ei jäeta need maksejõuetusse ettevõttesse.

Ettevõtte üleminek on protsess, kus lähevad ülemineku lepingu alusel üle ettevõtte olemusega seotud õigused ja kohustused omandajale või valduse saajale (õigusjärglasele) (Carvalho, 2015, p. 106). Ettevõtte üleminek on käibemaksuvaba toiming, kus käibemaksukohustuslasel ei teki käibemaksukohustus ja on õigusjärgluse vorm, mis tekib kohustuste ning õiguste üleminekul (Tamme, 2003, lk 400; Guldenkoh, 2014). Ettevõtte üleminek tähendab ettevõtte või selle osalist üleminekut üleandjalt ülevõtjale erinevate juriidiliste tehingute ja toimingute kaudu. Ettevõtte üleminek võib toimuda müümise, annetamise, osalise jagamise, ühinemise, seaduse ja teiste tehingute kaudu. (Raluca, 2012, p. 153; Bejan, 2013, p. 29) Ettevõtte üleminek on mõeldud tehingute lihtsustamiseks, kus saab tehingute alusel üle minna ettevõtte tervikvara või selle osa koos õiguste ja kohustustega. Ettevõtte üleminekul ei teki käibemaksukohustus tervikvara või selle osa üleminekul, mis muudab ettevõtte ülemineku protsessi lihtsamaks.

Ettevõtte üleminekul tekkivat õigusjärglust reguleerib maksuõiguses MKS §-d 35 ja 37 ja Tsiviilseadustiku üldosa seadus (edaspidi TsÜS) § 6. TsÜS § 6 alusel võivad tsiviilõigused- ja kohustused üle minna ühelt isikult teisele ning õigusjärglus tekib tehingu või seaduse alusel. MKS § 35 reguleerib seaduse alusel tekkivat õigusjärglust, mis tekib peamiselt äriühingute ühinemisel või jagunemisel. Nimetatud sätte alusel läheb ühelt isikult teisele isikule, kui õigusjärglasele, kõik üleantava ettevõttega seotud õigused ning kohustused välja arvatud sunniraha maksmise kohustus. MKS § 37 reguleerib ettevõtte üleandmisel tekkivat õigusjärglust majandustegevuse käigus tekkinud kohustuste osas. (Lehis, 2012, lk 98)

Ettevõtte üleminekul on oluline, et osapooltel esines tahe ettevõtte või selle osa üleminekul osaleda. Selle tuvastamiseks võib olla osapoolte vahel sõlmitud ettevõtte ülemineku leping,

kus peab väljenduma üleandja tahe ettevõtet üle anda ja omandajal ettevõtet omandada ning majandustegevusega jätkata. (Tamme, 2009, lk 184) Osapoolte vahel sõlmitud ettevõtte ülemineku lepingu alusel saab tuvastada, kui suures osas läks vara, töötajaid, kliendid ja hankijad üle, kuidas toimib edaspidine tööalane koostöö, kas majandustegevus on sama või sarnaneb eelneva majandustegevusega ja kas majandustegevuse ajaline vahemik on selline, et nähtuks osapoolte tahet majandustegevustega jätkata. (Tuleaşcă, 2017, pp. 58-69) Ettevõtte ülemineku leping võib olla osapoolte vahel nii kirjalik kui ka suuline.

Ettevõtte üleminekul peab ettevõtte säilitama enda algupäraseid majanduslikud tunnusjooned ja tegutsema samal või sarnasel tegevusalal (Kalamatiev & Ristovski, 2018, p. 219). Uus majandusüksus võib võtta teise tegevusala, kuid see peab sarnanema varasema tegevusalaga. Ettevõtte üleminekul tuleb määrata ettevõtte koosseis (õigused ja kohustused) ja neid tutvustada üleandjale (Raluca, 2012, p. 153). Ettevõtte koosseisu määramisel on oluline määrata ettevõtte terviklikkus ehk üle saavad minna sellised õigused ja kohustused, mille alusel saab ettevõtte majandustegevust jätkata (Tuleaşcă, 2017, p. 65).

Ettevõtte koosseisu tuleb lugeda VÕS § 180 lg 2 järgi ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused ning sellega seotud lepingud (Võlaõigusseadus, 2002). Ettevõtte õiguste ja kohustuste määramisel tuleb neid laiemalt hinnata ning leida seoseid ettevõtte majandustegevusega. Ettevõtte koosseisu määramisel peab üleandja tutvustama ülevõtjale koosseisu. Ülevõtja peab olema teadlik ettevõtte või selle osa üleminekuga kaasnevatest õigustest ja kohustustest ning kuidas need mõjutavad ülevõtja edaspidist majandustegevust. Ülevõtjal ei tohi tekkida olukordi, kus ta ei olnud teadlik, millised õigused ja kohustused võivad kaasneda ettevõtte üleminekul ning ta ei ole suuteline neid täitma. (Raluca, 2012, p. 153)

Ettevõtte üleminekul läheb üle oluline varakogum ettevõtetest, milleks on tööjõud, varad, asjad, kliendid ja tarnijad ning nendega kaasnevad õigused ja kohustused. Nende üleminekul on võimalik jätkata eelmise ettevõtte majandustegevust. (Kalamatiev & Ristovski, 2018, p. 219) Ettevõtte vara võib üle minna osaliselt või täielikult, kuid see peab olema sellises mahus, et ettevõtte saaks jätkata vana ettevõtte majandustegevusega. Ülemineva vara osas tuleb arvestada, et vara koosneb materiaalsest- ja immateriaalsest põhivarast. Immateriaalsel põhivaral puudub füüsiline või rahaline vorm, milleks on patent, kaubamärk, ettevõtte struktuurid, firmaväärus ja teised sarnased varad, mida saab ettevõtte osta või ettevõtte endale toota. (Ashoka, *et al.*, 2020, p. 54) Immateriaalset põhivara on

vajalik hinnata ettevõtte üleminekul, kui immateriaalne põhivara moodustab suurema osakaalu koguarast kui materiaalne põhivara. Euroopa Liidu Kohus on märkinud, et ettevõtetes, kus tootmistegurist moodustab tööjõud suurema osakaalu, on oluline, et üle läheb suurem osa tööjõudu (Beltzer, 2007, p. 143). Sellised võivad olla ettevõtted, kellel moodustab suurema osakaalu koguarast tööjõud (toitlustus-, koristus-, õmblus- ja transporditeenuseid pakkuvad ettevõtted). Ettevõtte üleminek ei ole toimunud kui üle läheb immateriaalsest põhivarast ainult osa tööjõudu, vaid üle peavad minema ka teised immateriaalsed põhivarad (domeenid, patendid, kaubamärk), kuid mitte nii suure osakaaluga kui tööjõud.

Ettevõtte üleminekul tuleb tagada töötajate õiguste kaitse, sest ülevõtja võib töötajad vallandada või töölepingu tingimusi muuta ebasoodsamaks. Ettevõtte üleminekul ei ole lubatud üle läinud töötajaid uues äriühingus koondada või uut töölepingut sõlmida, mis kahjustaks töötajate õigusi (Raluca, 2012, p. 150). Töötajal on võimalik uue tööandjaga töösuhte lõpetada, kui töötingimusi on muudetud töötaja jaoks ebasoodsaks ja töötajal sellise võimaluse kasutamise keelamisel rikutakse nende õigusi. (Macernyte-Panomarioviene, 2006, p. 56) Tööjõud mõjutab ettevõtte üleminekul ülevõtjaid ning võlausaldajad, sest nad peavad arvestama ülevõetud töötajatega ja nende õigustega (Ong & Sabapathy, 2012, p. 218).

Ettevõtte varakogumi üleminekul lähevad üle ka nendega kaasnevad kohustused. Ettevõtte kohustuste üleminek on oluline sellepärast, et omanik ei jäta neid vanasse ettevõttesse. Maksukohustuste üleminekut reguleerib peale Võlaõigusseaduse MKS §-d 37, 31 lg 1, 32-42 ja 38 (Maksukorralduse seadus, 2002). Maksukohustused tulenevad maksuõigussuhtest ja on määratud maksumaksjale, kes peab vastavalt oma riigi maksuseadustest tulenevaid kohustusi täitma seadustes määratud tingimustel ning vastutab temale määratud maksukohustuste täitmise eest (Milošević & Kulić, 2015, p. 598).

Maksukohustused jagunevad kinnipidamiskohustuseks, maksukohustuseks, vastutuskohustuseks ja kõrvalkohustuseks ning need lähevad üle teisse ettevõttesse automaatselt MKS § 37 alusel. Maksukohuste üleminek toimub enamjaolt ettevõtte tehingulisel üleminekul ja lähevad üle lisaks ettevõtte omandi üleminekul ka ettevõtte valduse üleminekul. Maksukohustused lähevad üle omandajale selliselt nagu ka teised kohustused, kuid erisusega, et sunniraha maksmise kohustus ei lähe omandajale üle. (Lehis, 2012, lk 88-91, 87, 98) Sunniraha maksmise kohustus ei ole seotud ettevõtte

majandustegevusega ja on üks haldusõiguslik sunnivahend, millel ei ole hoiatavat ega karistuslikku iseloomu ning seda rakendatakse maksumaksjale, kes ei täida talle määratud mitterahalisi kohustusi. Sunniraha kohustust rakendatakse maksumaksjale tehtud haldusaktis, menetlustoimingutes ja teistes toimingutes. Sunniraha on maksumaksjatele motiveeriv meede mitterahaliste maksukohustuste tasumiseks, mille eesmärk on, et maksumaksjad täidaks mitterahalised kohustused ja seeläbi maksaksid sellega seotud maksukohustused (Jäätma, 2015, lk 720-721, 724)

Maksukohustuste üleminekul tekib osapoolte vahel solidaarne vastutus Võlaõigusseaduse sätete (peamiselt VÕS § 183 lg 1) ja MKS § 38 alusel. Sellest tulenevalt ettevõtte üleminekul vastutavad mõlemad osapooled maksuõlgade eest ning osapooltel ei ole võimalust jätta maksukohustusi juriidilisele isikule, kellel ei ole varasid ja on maksejõuetu. Osapooled vastutavad solidaarselt veel selliste kohustuste ees, mis on muutunud sissenõutavaks või muutuvad sissenõutavaks viis aastat peale ettevõtte üleminekut. See tähendab, et solidaarkohustusest tulenevalt on võimalik võlausaldajal nõuda ettevõttesse kuuluvate kohustuste täitmist ettevõtte üleandjalt. (Tamme, 2003, lk 402; Lehis, 2012, lk 99, 101)

Solidaarsest vastutusest tulenedes on oluline tuvastada ettevõtte üleminekul üleandmise hetk, sest ettevõtte üleandmise hetkest hakkab jooksva üleandja vastutuse piirang sissenõutava või sissenõutavaks muutuvate nõuete kohta (Tamme, 2003, lk 403). Ettevõtte ülemineku hetke tuvastamine on oluline sellepärast, et VÕS § 182 lg 2 järgi ei ole vaja lepingu üleminekul võlausaldaja nõusolekut. Võlausaldaja nõusolekut on vaja siis kui soovitakse ettevõtte kohustuste üleminekut välistada. (Suurkivi, 2013, lk 670)

Ettevõtte ülemineku tuvastamisel tuleb lähtuda lisaks õigusaktidele ka Euroopa Liidu nõukogu direktiivist 2001/23/EÜ ja ettevõtte ülemineku kriteeriumitest. Euroopa Liidu nõukogu direktiiv kaitseb töötajate õigusi ettevõtte või selle osa üleminekul. Direktiiv ei selgita ettevõtte ülemineku olemust, ülemineku kriteeriumeid ning ei määra, mida peab ettevõtte üleminekul esitama. Euroopa Liidu Kohus on selgitanud lisaks ettevõtte ülemineku olemust ja määranud ettevõtte ülemineku kriteeriumid. (Kalamatiev & Ristovski, 2018, p. 218; Rainone, 2018, pp. 310-315). Ettevõtte ülemineku kriteeriumid on üksikfaktorid ja neid tuleb hinnata koosmõjus vastavalt ettevõtte tegevusalale.

Enne Nõukogu direktiivi 2001/23/EÜ kehtis 1997. aastal Euroopa Majandusühenduse riikides direktiiv 77/187/EMÜ, mis reguleeris ettevõtte üleminekut. Direktiivi eesmärk oli

tagada töötajate õiguste kaitset ettevõtte või selle osa üleminekul, mille eesmärki kannab edasi nõukogu direktiiv 2001/23/EÜ. (Ghosheh & Gill, 2002, p. 46)

Lisaks on võimalik ettevõtte üleminekut teostada tehingu- või seaduse alusel (Künnapas, 2011, lk 119). Ettevõtte tehingulist üleminekut reguleerib VÕS §-d 180-185 ning MKS § 37. Tehingulise ülemineku aluseks on leping, kus lähevad üle ettevõttesse kuuluvad õigused ja kohustused. Ettevõtte tehingulise ülemineku võõrandamislepinguteks võib olla müügileping, rendileping, litsentsileping ja teised sarnase iseloomuga lepingud. (Raluca, 2012, p. 153) Ettevõtte tehingulisel üleminekul on võimalik ettevõtte võõrandada, rendile anda või veel mõnel teisel kujul üle anda (Künnapas, 2011, lk 119).

VÕS § 180 lg 1 sätestab, et seaduse alusel ettevõtte üleminekut on soovitatav teha võõrandamisena täitemenetluses, seadusjärgses pärimises teatud osana muu pärandvara hulgast, üleminekena äriühingu ühinemisel ning jagunemisel, pankroti- või sundmenetluse kaudu. Ettevõtte üleminekul seaduse alusel Võlaõigusseadusest tulenevaid sätteid ei rakendata, kuid erandjuhtudel võivad osad sätted kohalduda. (Võlaõigusseadus, 2001; Tuleașcă, 2017, p. 72)

Vastavalt ettevõtte ülemineku vormile kohanduvad vastavad regulatsiooni sätted. Kui ettevõtte ülemineku toimub pärandamise kaudu, siis kohalduvad Pärimisseaduse sätted. Ettevõtte üleminekul pärandamise kaudu lähevad lepingust tulenevad õigused ja kohustused pärijale ning tekib õigusjärglus. Pärandaja õigusjärglaseks muutuvad pärijad, kes peavad edaspidiselt täitma pärandajale varasemalt kuuluvaid tsiviilõigusi ja kohustusi. Pärijatele ei lähe üle sellised õigused ja kohustused, mis ei ole Pärimisseaduses reguleeritud ning sellised, mida ei ole võimalik pärandajal üle anda (isikuõigused) välja arvatud seaduses reguleeritud erandid. (Pohlak, 1997, lk 110-114)

Ettevõtte ülemineku võimalust kasutatakse olukordades, kus omanikud ei soovi enam ettevõtet juhtida, kuid nad ei taha ettevõtlustegevust lõpetada või juhul kui ettevõtte on muutunud maksejõuetuks. Ettevõtte üleminekul tuleb üleandjal eelnevalt analüüsida, millised õigused ja kohustused lähevad üle ülevõtjale ning neid talle tutvustada. Ülevõtja peab olema teadlik üleminevatest kohustustest ja õigustest ning ei tohi tekkida olukordi, kus ülevõtja ei teadnud üleminevatest kohustustest või õigustest.

Ettevõtte ülemineku toimub siis kui ettevõtte läheb üle kriitiline osa järgmisse ettevõttesse. Ettevõtte üleminekut saab teha nii tehinguliselt kui ka seaduse alusel. Ettevõtte tehinguline ülemineku on kõige levinum ülemineku, kus üleminekuloleping võib olla müügi-, rendi-,

liisinguleping. Ettevõtte üleminek seaduse alusel toimub parandamise kaudu, juriidiliste isikute ühinemise- või jagunemise kaudu või pankrotimenetluse kaudu.

1.2. Ettevõtte varjatud üleminek

Alapeatükis antakse ülevaade ettevõtte varjatud ülemineku olemusest ja rakendamise põhjustest ning kuidas tõendada ettevõtte varjatud üleminekut.

Maksupettus on üks maksudest kõrvalehoidumise vorm, kus esitatakse valeandmeid ja näilikuid dokumente, varjatakse käivet või sissetulekut, makstakse vähem makse ja kasutatakse teisi ebaseaduslikke meetmeid, mille tuvastamisel saab rakendada karistusmeetmeid ja võimalusel karistada väärteo- või kriminaalkorras (Tudose & Strapuc, 2016, p. 16). Maksudest kõrvalehoidumine tähendab seda, et hoitakse kõrvale Maksukorralduse seaduses ja maksuseadustes sätestatud maksukohustuste täitmise eest ning tahetakse saavutada maksu- ja konkurentsieelis teiste maksumaksjate ees. Maksupettuseid tehakse näiteks siis kui ettevõtetes puudub tõhus järelevalve või sisekontroll pettuse takistamiseks, neid on mugav teha või on majanduskriis. (Mohd Yusof & Lai, 2014, pp. 427, 430)

Ettevõtte varjatud üleminekute tehingute ja toimingute rakendamisel on väljakujunenud enimlevinumad- ning uuemad tehingud ja toimingud. Varjatud üleminekuid tehakse sellepärast, et vabaneda majandustegevuse käigus tekkinud kohustustest ja teha raskemaks ettevõtte ülemineku tuvastamine. Peamine põhjus ettevõtte varjatud ülemineku tegemisel on vabaneda majandustegevuse käigus tekkinud võlgadest ja saada maksusoodustusi läbi majandustegevusest saadud käibe deklareerimise (Güldenkoh, 2014). Majandustegevuse käigus tekkinud võlad võivad olla nii maksuvõlad kui ka hankijate ja klientidega seotud võlad. Ettevõtte varjatud üleminek ja teised maksupettused mõjutavad negatiivselt kõiki majandusvaldkondi, kus moonutatakse ausat konkurentsi, investeeritakse teistesse kuritegelikesse tegevusvormidesse (tehingute tegemine), vähendatakse riigieelarvesse laekuvaid maksutuluseid ja kahjustada saavad maksupettuses osalenud kolmandad isikud (kliendid ja tarnijad, töajõud) (Dobrovič, *et al.*, 2019, p. 273).

Ettevõtte varjatud üleminek on ka osa käibemaksupettusest, sest osapoolte vahel sõlmitud lepingutele lisatakse käibemaks ja tekitatakse ostjale alusetult sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Käibemaksupettus on kõige levinum maksupettus Euroopa Liidu liikmesriikides, sest käibemaksupettuste tegemisel jäävad riigieelarvesse suures osas

maksutulused saamata võrreldes teiste maksupettustega (Dobrovič, *et al.*, 2019, pp. 272, 283).

Ettevõtte varjatud üleminekuid teevad sageli väiksema käibemahuga ettevõtted, kellel ei ole olulises osas varasid ja ei ole oodata mainekahju. Need ettevõtted võivad olla loodud maksueelise saamise eesmärgil, sest neil ei ole alles jäänud väärtuslike ressursse (varad, töajõud, kliendid) majandustegevuse jätkamiseks. Suurema käibemahuga ettevõtted ei tee sageli varjatud üleminekuid, sest neil saab kahjustada maine ja kaubamärk ning neil on tõhusad sisekontrollid erinevate maksupettuste tuvastamiseks ja takistamiseks. Suurte käibemahtudega ettevõtetel võivad tekkida ettevõtte varjatud ülemineku tegemisel olukorrad, kus seadusekuulekad tehingupartnerid ei soovi nendega edaspidiselt koostööd teha, sest selles tehinguahelas osalemine võib rikkuda omakorda tehingupartnerite mainet.

Ettevõtte üleminekut varjatakse siis kui ettevõtte satub makseraskustesse ja muutub maksejõuetuks. Maksejõuetus tähendab seda, et ettevõtte ei ole võimeline võlgasid pikaajaliselt tasuma. Maksejõuetusel äriühingutel on võimalus makseraskustest vabanemiseks omanikelt raha juurde investeerida, alustada saneerimismenetlusega või pankrotimenetlusega. Maksejõuetus tähendab ka seda, et on alustatud menetlus tööandja kapitali suhtes, et katta tööandjaga seotud võlausaldajate võlad või kui töötajatele ei suudeta töötasu maksta (Muda, 1996).

Ettevõtte maksevõime taastamiseks on võimalik ettevõtet saneerida. Ettevõtte saneerimine on mõeldud äriühingu makseraskuste kõrvaldamiseks, kasumi- ja pikemaajalise majandustegevuse taastamiseks. Saneerimismenetlus aitab vältida raugemisi pankrotimenetluses ja võimaldab kiiremini ettevõtete makseraskusi kõrvaldada. (Käerdi, *et al.*, 2006, lk 231) Saneerimiskava nõuab individuaalset lähenemist makseraskustest vabanemiseks ja ettevõtte peab suutma kavas määratud maksuvõlga ajaliselt tasuda (Deleanu, 2015, p. 75; Mirea & Stroie, 2016, p. 75). Maksuhaldur osaleb saneerimismenetluses võlausaldajana ning tema nõuded ja seisukohad on teiste võlausaldajatega võrdsed ehk tema nõuded ja seisukohad ei ole eelistatud võrreldes teiste võlausaldajatega. Maksuhalduril on õigus langetada otsus, kas maksuhaldur on nõus saneerimisnõustaja poolt tehtud saneerimiskavaga või mitte. (Kübard & Ambrozevits, 2017, lk 241)

Maksejõuetu ettevõtte esitab pankrotiavalduse kohtule siis kui saneerimismenetlus ei võimalda makseraskusi kõrvaldada või on täielikult maksejõuetu. Juriidilisel isikul ei ole

lubatud Pankrotiseaduse kohaselt pikemat aega tegutseda maksevõimetuna, sest see on ohtlik nii võlausaldajate kui ka töötajate suhtes (Varul, 2013, lk 235). Pankrotiavaldus tuleb esitada enne täielikku maksejõuetusse jäämist, kus ettevõttes on väärtuslikke ressursse (varasid, tööjõud, kliendid) järgi jäänud. (Kübard & Ambrozevits, 2017, lk 235-236)

Eeltoodud võimalusi ei kasuta probleemsed maksumaksjad ettevõtte maksejõuetuse parandamiseks, vaid tahtlikult tehakse ettevõtte maksejõuetuks. Makseraskustesse sattudes proovitakse leida erinevaid lahendusi, et tekkinud maksukohustustest kiiremini pääseda ja saavutada rahaline võit. Tekitatakse olukordasid, kus (Tamme, 2009, lk 183):

- 1) Äriühingu varasid müüakse erinevatesse äriühingutesse erinevatel aegadel;
- 2) Tööandja vormistab töötajatele uued töölepingud või muudab töölepingu tingimusi;
- 3) Majandustegevuse aadressi muutmine;
- 4) Põhitegevusvaldkonnale võetakse lisategevusvaldkond juurde, mis ei sarnane põhitegevusvaldkonnaga;
- 5) Muudetakse klientide vahel sõlmitud lepingute tingimusi või tehakse uued lepingud;
- 6) Vara müüakse osaliselt täitemenetluse kaudu.

Eeltoodud tehingud ja toimingud ei ole varasemalt analüüsitud põhjalikult kohtulahendite või intervjuude põhjal, et teada millised on nende käitumismustrid, kui levinud need on ja kuidas nende levimust vähendada. Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamiseks tuleb hinnata Euroopa Liidu Kohtu poolt määratud kriteeriumeid ja neid ei tohi hinnata üksikuna, vaid tuleb analüüsida koosmõjus. (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, 2011):

- 1) Ettevõtte või äriühingu tüüp. Milline on ettevõtte või äriühingu liik, selle olemus, majandustegevuse iseloom ja kas on stabiilne ning eesmärgistatud majandustegevus;
- 2) Kinnis- ja vallasvara ning muude varade üleminekut;
- 3) Üleläänud vara väärtus ülemineku ajal;
- 4) Äriühingus ülevõetud töötajate arv;
- 5) Äriühingus ülevõetud kliendi- ja ärisuhete arv ning kliendi- ja ärisuhete jätkuvus;
- 6) Majandustegevuse jätkuvus ning selle sarnasus enne ja pärast üleminekut;
- 7) Majandustegevuse peatumise aeg üleminekuperioodil.

Eeltoodud ettevõtte ülemineku kriteeriumid ei ole ammendav loetelu, lisaks võib veel ettevõtte tegevusvaldkonna ja -ala erisustest esineda teisi kriteeriumeid, mida tuleb hinnata. Ettevõtte ülemineku tuvastamiseks tuleb põhjalikult analüüsida ettevõtte ülemineku kriteeriumeid koosmõjus ning arvestada ettevõtte identiteeti. Sellest tulenevalt on soovituslik ettevõtte ülemineku tuvastamiseks eelnevalt analüüsida ettevõtte olemusest, tegevusvaldkonda ja finantsnäitajaid, mis hiljem aitab paremini hinnata eeltoodud kriteeriumeid ning tuvastada ettevõtte üleminekut. Ettevõtte üleminek ei ole toimunud kui üle läheb ainult tööjõud või teatud osa ettevõtte varast. Ettevõtte üleminek toimub siis kui äriühingust läheb üle selline tegur, mis moodustab olulise osa ettevõtte identiteedist. Kui Euroopa Liidu Kohtu poolt määratud kriteeriumite hindamisel selgub koos teiste asjaoludega, et toimus ettevõtte varjatud üleminek, siis peab maksuhaldur alustama maksumenetlust või maksumaksja nõustamisega.

Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel ja tõendamisel on võimalik maksuhalduril alustada maksumenetlusega. Maksuhaldur alustab maksumenetlust, kui esineb kahtlusi maksudeklaratsioonides deklareeritud andmete ja tasumisele kuuluva maksusumma õigsuses. Maksumenetlus koosneb tuvastusmenetlusest, otsustusmenetlusest, sooritusmenetlusest ja uuendusmenetlusest. Ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel koostab maksuhaldur haldusakte maksumenetluses tähtsust omavate asjaolude välja selgitamiseks, maksukohustuse määramiseks või muude asjaolude kohta. (Lehis, 2012, lk 104, 117)

Ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel on oluline tuvastada maksuhalduril, kas osapoolte vahel esines tegelik tahe ettevõtte üleandmise kohta. Poolte tahte tuvastamiseks tuleb hinnata ettevõtte ülemineku kriteeriumeid. Kui ettevõtte ülemineku kriteeriumite analüüsimise käigus ei ole võimalik tuvastada ettevõtte üleminekut, siis tuleb põhjalikult analüüsida, milliste asjaolude või näitajate põhjal tekkis kahtlus ettevõtte ülemineku kohta ja millised seosed on nendel asjaoludel või näitajatel poolte tahtega. Tuleb hinnata, kas osapooltel oli tahe tehingus osaleda, millist lõpptulemust või tagajärge osapooled ootasid tehingu tegemisel ja kas nad tahtlikult rikkusid ettevõtte üleminekut reguleerivaid regulatsioone. Poolte tahte leidmisel ei saa kinnitada, et ettevõtte üleminek on toimunud, kuid saab järeldada, et teatud osas on üleminek toimunud. (Tamme, 2009, lk 185)

Ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel on oluline saada suulist- ja kirjalikku teavet maksukohustuslaselt, kes on maksuõigussuhtes kohustatud maksumaksja, maksu

kinnipidaja või muu isik ning peab maksuseadusest tulenevaid makse maksma või täitma muid seadusest tulenevaid kohustusi (Lehis, 2012, lk 128; Lehis, 1998). Maksuhalduril on õigus ettevõtte ülemineku tuvastamiseks küsitleda nii juhatuse liikmeid, omanikke, töötajaid, kliente ja tarnijaid ning teisi osapooli, kes on seotud ettevõtte üleminekuga. Ettevõtte üleminekul tehakse olulisi otsused ettevõtte tegevuse lõpetamisel (üleandja poolt) ning selle tegevuse alustamisel või sarnase tegevusala alustamisega (ülevõtja, juhatuse liikmed, aktsionärid, suurosanikud). Nad peavad teadma asjaolusid, miks ettevõtte tegevus lõpetati, kuidas uut majandustegevust alustati ja kuidas leiti selle finantseerimiseks vahendid. Kuidas leiti majandustegevuse jätkamiseks kliendid, tarnijad ja töötajad, miks ei jätkatud majandustegevust eelmise ettevõtte klientidega või töötajatega, kas ettevõtte ülemineku lepingute sõlmimisel peeti varasemalt suulisi või kirjalikke läbirääkimisi. (Tamme, 2009, lk 185)

Maksuhalduril on oluline maksumenetluse käigus leida osapooltelt kirjalikke- ja suulisi tõendeid, mis viitaksid ettevõtte üleminekule. Maksuhalduril tekib tõendamiskoormus kogutud tõendite ees ja ta peab veenduma, et kogutud tõendid on usaldusväärsed ning aitavad kaasa maksumenetluse lahendamisele. Ettevõtte varjatud üleminekul puuduvad igasugused kirjalikud või suulised tõendid ettevõtte ülemineku tuvastamiseks, mis teevad maksuhaldurile varjatud ülemineku tõendamise keerulisemaks (Tamme, 2009, lk 183). Kirjalikud ja suulised tõendid võivad olla nii maksudeklaratsioonid, majandusaastaaruanded, raamatupidamise algdokumendid, maksukohustuslase ütlused, kolmandatelt isikutelt saadud teave asjaolude kohta, riigiasutustelt ja riiklikest registritest saadud teave, eksperdiarvamused, vaatlused, tõkendid, mõõturid ning muud maksumenetluses tähtsust omavad dokumendid. (Lehis, 2012, lk 127-132) Maksuhaldur kogub täiendavaid tõendeid siis kui ettevõtte poolt esitatud tõendid ei ole usaldusväärsed või sisaldavad valeandmeid.

Kirjaliku või suulise ülemineku lepingu puudumise korral saab hinnata poolte tahet veel konkludentse tahtavalduse (kaudse tahteavalduse) kaudu, kus kaudselt väljendatakse tahet tehingus osaleda, kuid täidetakse muud eesmärki (Tamme, 2009, lk 184). Konkludentse tahteavalduse kaudu osaletakse teos, kus väljendub osapoolte vahel tahet kaasa tuua õiguslikke tagajärgi. Konkludentse tahteavalduse tuvastamisel tuleb leida, kas osapooltel esines tahe tehingus osaleda ja kas toimingute tegemisel sooviti tekitada õiguslikku tagajärge. Kui tehingus osalesid kolmandad isikud, siis tuleb leida, kas nad saavad sellest tehingust eeltoodud kirjeldusest samamoodi aru. Konkludentne tahteavaldus võib olla teate

esitamine, kus väljendub osapoolte tahe saavutada õiguslik tagajärg. (Varul, 2010, lk 499) Kui tehingu või toiminguga osapooltel oli tahe osaleda tehingus või toimingus, milleks on ettevõtte üleminek, siis saab järeldada, et osapooltel oli tahe luua õiguslik tagajärg (õiguste ja kohustuste üleminek).

Ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel kirjalike tõendite kaudu tuleb arvestada sellega, et need tõendid võivad olla näilikud. Näilike tehingute tegemisel puudub osapooltel tahe osaleda tehingus ning luua õigusjärglust (Varul, 2011, lk 42). Näilike tehingute tegemisel proovitakse jätta mulje, et tehing on toimunud ning kaup on üleantud või teenust on osutatud. Neid tehinguid tehakse veel sellepärast, et varjata teise tehingu toimumist ja vältida maksude maksmist. (Sergiu-Bogdan, 2018, pp. 583, 585)

Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel tuleb arvestada, et tehingutes osalevad tehingupartnerid võivad olla pahatahtlikud. Tehingupartnerid võivad olla „tühjad ettevõtted“, kellel puudub reaalne majandustegevus ja selleks kasutatakse variisikuid. Need on enamjaolt registreerimata ettevõtted, kes väldivad maksude maksmist ja näilike tehingute kaudu müüvad kaupu või osutavad teenuseid teistele ettevõtetele. Näilike tehingute kaudu müüakse ebaseaduslikku või legaalselt kaupa või osutatakse teenust, millelt saadud kasu võetakse „mustalt“ ettevõtetest välja. (Sergiu-Bogdan, 2018, pp. 583-584)

Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel saab maksuhalduri eelarestida pangakontosid ja varasid, teha vastutusotsuse juhatuse liikmele, kuulutada ettevõttele pankrot läbi pankrotimenetluse, rakendada äri- või ettevõtluskeeldu, alustada väärteo- või kriminaalmenetlust. Arestimine on maksumenetluses täitetoiming, kus pööratakse rahaline nõue sissenõudmisele ja seda kohaldatakse ettevõtetele, kellel on maksuvõlad ning nad ei soovi enda maksuvõlga ajatada või tasuda. (Kübard & Ambrozevits, 2017, lk 234-235)

Ettevõtte varjatud üleminekul välditakse kohustuste ja õiguste üleminekut, sest see tekitab suuremat vastutust üleandjale. Ettevõtjad jätaavad maksuvõlad eelmisse ettevõttesse ja jätkavad majandustegevust eelmise ettevõtte varadega, klientide ja tarnijate ning töötajatega. Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamiseks tuleb alustada maksuhalduril maksumenetlust kui maksuhalduril on tekkinud kahtlusi maksudeklaratsioonides esitatud andmete, tasumisele/tagastamisele kuuluva maksusumma õigsuses või maksuvõla sissenõudmise võimalikkuse tuvastamiseks.

Ettevõtte varjatud üleminekul tuleb tuvastada osapoolte tahe ettevõtte ülemineku kriteeriumite kaudu, osapoolte või osapooltega seotud isikute ütluste kaudu. Ettevõtte

varjatud ülemineku tõendamiseks on oluline maksuhalduril leida erinevaid kirjalikke ja suulisi tõendeid, milleks võib olla vaatlus, menetlusosaliste ütlused, maksudeklaratsioonid, majandusaastaaruandeid, raamatupidamise algdokumendid, kolmandate isikute ütlused ja teised tõendid.

2. ETTEVÖTTE VARJATUD ÜLEMINEKU TEHINGUD JA TOIMINGUD KOHTUPRAKTIKA JA EKSPERDIINTERVJUUDE NÄITEL

2.1. Uurimismetoodika

Alapeatükis kirjeldatakse lõputöös kasutatavat uurimismetoodikat, valimit, eksperdiintervjuude- ja dokumendianalüüsi koostamise aluseid. Lõputöös on tegemist kvalitatiivse empiirilise uurimistööga, milles kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit ja kahte andmekogumismeetodit. Lõputöö eesmärgi ja uurimisküsimuste saavutamiseks kasutatakse andmekogumismeetodina dokumendianalüüsi ja eksperdiintervjuusid (Bryman, 2012, p. 383). Andmeanalüüsi meetodiks on kvalitatiivne sisuanalüüs. Tavapäraselt sisuanalüüsi kasutatakse siis kui soovitakse dokumentide alusel midagi kirjeldada. Sisuanalüüsis ei kasutata eelmises uuringus määratud kategooriaid, vaid määratakse uued kategooriad leitud andmete põhjal. (Laherand, 2008, lk 290)

Teises alapeatükis analüüsitakse ettevõtte varjatud ülemineku tehinguid ja toiminguid kohtupraktika näitel, kasutades selleks kvalitatiivset sisuanalüüsi. Dokumendianalüüsis võivad analüüsitavad dokumendid olla kirjad, ajakirjad, ajalehed, pildid, autobibliograafiad. Analüüsitavad dokumendid peavad olema sellised, mida on võimalik kriitiliselt analüüsida. (Bryman, 2012, p. 543) Lõputöös teostatav dokumendianalüüs käsitleb kohtulahendeid, mis annavad põhjaliku ülevaate ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute rakendamise põhjustest, kuidas neid rakendati, kui levinud need on ja millised riskikohad esinesid ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel. Kohtulahendeid lugedes tutvuti, milliseid tehinguid ja toiminguid kasutati ning valiti analüüsimiseks sellised kohtulahendid, mis kirjeldavad ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute käitumismustreid, nende rakendamise põhjust ning levimust kõige paremini (vaata lisa 5).

Uurimisküsimustele kaks ja kolm vastuste leidmiseks analüüsiti sisuanalüüsis viite kohtulahendit, mille tulemusena kujunesid koodid ja loodi kolm kategooriat ning kategooriate alla koondati sarnase tähenduse koodid (vaata lisa 3). Koodide tähenduste selgitamiseks analüüsitakse kohtulahendites, kuidas välditi õiguste ja kohustuste

üleminekut tehingute ja toimingute kaudu, millised on levinumad käitumismustrid ning millised probleemid esinesid varjatud ülemineku tõendamisel.

Kategooria 1 alla kuuluvad sellised koodid, mis iseloomustavad MTA poolt tuvastatud tehingute ja toimingute rakendamise viise. Kategooria 2 alla kuuluvad sellised koodid, mis iseloomustavad kaebaja poolseid vastuargumente kõige paremini. Kaebaja poolsete vastuargumentide tundmine aitab paremini maksumenetluses koostada seisukohti ja teada, mida kaebaja võib nende seisukohtade vastu argumenteerida või kui kaebaja vastuargumendid on õiguspärased, siis nende tundmise põhjal saab tulevikus vältida samataoliste olukordade tekkimist. Kategooria 3 alla kuuluvad sellised koodid, mis iseloomustavad kohtu poolseid tähelepanekuid kõige paremini. Kohtu poolsete tähelepanekute all mõeldakse seda, milliseid tähelepanekuid on teinud kohus MTA või kaebaja poolsete seisukohtade suhtes, kus MTA on teatud seisukohti valesti või puudulikult tõendanud ning kaebaja poolsed argumendid on tõepärased või mitte.

Kolmandas alapeatükis analüüsitakse MTA ekspertidega tehtud eksperdiintervjuusid lähtuvalt püstitatud uurimisküsimustest (vaata lisa 2). Kvalitatiivses uuringus on intervjuu enimlevinum andmekogumismeetod, sest need on paindlikud intervjueeritava suhtes ja vähem struktureeritud kui kvantitatiivses uuringus. (Bryman, 2012, p. 470; Laherand, 2008, lk 177) Uuringu eesmärgi saavutamiseks viidi läbi eksperdiintervjuud kolme valdkonna eksperdiga, et täiendada dokumendianalüüsis selgunud tulemusi. Eksperdiintervjuu on üks poolstruktureeritud intervjuu vorm, mis võimaldab välja selgitada ekspertide hinnangute põhjal levinumate- ja uuemate ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ning toimingute käitumismustreid, nende rakendamise põhjuseid ja täiendada dokumendianalüüsis selgunud tulemusi.

Eesmärgistatud valimisse kuuluvad MTA eksperdid, kellel olid kõige rohkem kogemusi ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel. Intervjueeritavad olid MTA kaks eksperti ja endine MTA ekspert. Nendel olid erinevad kogemused varjatud ülemineku tõendamisel kohtumenetlustes, tööalastes analüüsides või menetlemises. Intervjuud tehti ajavahemikul 15.03.2021 kuni 18.03.2021 ja need kestsid kahe eksperdiga 46 minutit ning ühe eksperdiga 37 minutit.

Eksperdiintervjuude analüüsimiseks kasutatakse kvalitatiivset sisuanalüüsi meetodit, mille põhjal analüüsitakse kolme valdkonna eksperdi hinnanguid. Eksperdiintervjuude salvestamiseks küsiti ekspertidelt nõusolekud ja salvestati telefoni helisalvestiga.

Intervjuud viidi läbi Skype videovestluse rakenduse kaudu ja peale intervjuude tegemist transkribeeriti helisalvestised ning tehti kvalitatiivne sisuanalüüs. Transkribeeritud tekstid analüüsiti põhjalikult, loeti lõik-lõigult läbi ja moodustati koodid. Koodide moodustamisel kasutati avatud kodeerimist, mille järgi võib teksti kodeerida lõik-lõigult, rida-realt, lause-lausel või seostada koodi kogu tekstiga (Laherand, 2008, lk 285). Peale intervjuueeritavate vastuste kodeerimist moodustati viis kategooriat, kuhu koondati sama tähendusega koodid vastava kategooria alla. Sisuanalüüsis analüüsitakse ekspertide arvamusi ja teadmisi, tuuakse need välja tsitaatidena (kaldkirjas), seostatakse teooriaga ning pakutakse lahendusi esile kerkinud probleemidele.

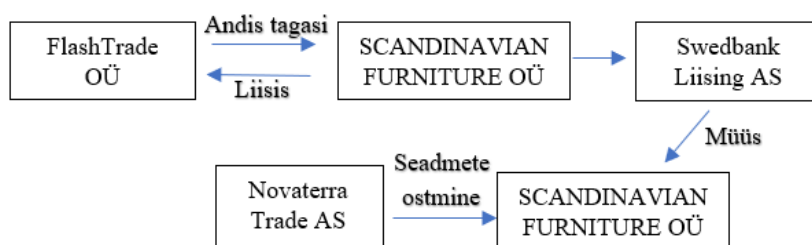
Kategooria 1 alla lähevad sellised koodid, mis iseloomustavad ettevõtte varjatud ülemineku tehinguid ja toiminguid. Ekspertid selgitasid, kuidas varjati ettevõtte üleminekuid, milliseid tehinguid kasutati ja milliseid toiminguid tehti. Kategooria 2 alla kuuluvad koodid, mis iseloomustavad ettevõtte varjatud ülemineku tegemise põhjuseid. Ekspertid selgitasid, millistel põhjustel ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse ja milline on peamine põhjus varjatud ülemineku tegemisel. Kategooria 3 alla kuuluvad koodid, mis iseloomustavad ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamist. Ekspertid selgitasid, milliseid toiminguid tuleb teha ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamiseks, millised riskikohad esinevad varjatud ülemineku tõendamisel ja milliseid õiguslikke aluseid tuleb kasutada varjatud ülemineku tõendamisel. Kategooria 4 alla kuuluvad sellised koodid, mis iseloomustavad ettevõtte varjatud ülemineku tegemise sagedusi. Intervjuude käigus andsid ekspertid hinnanguid, millistes majandusharudes tehakse enim varjatuid üleminekuid ja kas on eristunud kindel majandusharu varjatud üleminekute tegemisel. Kategooria 5 alla kuuluvad koodid, mis iseloomustavad ettevõtte varjatud ülemineku vähendamise meetmeid kõige paremini. Ekspertid esitasid arvamusi, milliste meetmete kaudu saaks vähendada varjatud üleminekute tegemist.

2.2. Ettevõtte varjatud ülemineku tehingute- ja toimingute käitumismustrid ja nende levimus

Alapeatükis analüüsitakse kvalitatiivse sisuanalüüsi põhjal ettevõtte varjatud ülemineku tehinguid ja toiminguid, nende tegemise põhjuseid ning levimust kohtupraktika näitel. Uuringu läbiviimiseks kasutatakse andmekogumismeetodina dokumendianalüüsi, mille

eesmärgiks on leida vastus teisele ja kolmandale uurimisküsimusele (vaata lisa 2). Kohtulahendeid analüüsitakse kvalitatiivses sisuanalüüsis koodide põhjal (vaata lisa 3).

Sisuanalüüsis analüüsitavad kohtulahendid on olulise tähendusega sellepärast, et nende analüüsimisel selgusid ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute rakendamise levinumad käitumismustrid, kuidas neid tehti, nende tegemise põhjused ja peamised riskikohad varjatud ülemineku tõendamisel. Kohtulahendit 3-15-1022 analüüsid selgus, et ettevõtte varjatud üleminekut tehti majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustuste vabanemiseks ja majandustegevuse jätkamiseks. Selleks sõlmiti levinumaid lepinguid kolmandate isikutega maksueelise saamiseks ja varakogumi ülemineku varjamiseks ning kasutati isikutevahelisi seoseid. Kolmandate isikute teadmatust maksupettuse tehinguteahelas osalemise kohta kasutati enda kasuks (vaata joonis 1).



Joonis 1. Kohtulahendis 3-15-1022 tuvastatud ettevõtte varjatud ülemineku tehingud ja toimingud (autori koostatud)

Kohtulahendis 3-15-1022 Maksu- ja Tolliameti poolt tuvastatud tehingute ja toimingute rakendamise viiside (kategooria 1) analüüsimisel tuvastati, et FlashTrade OÜ majandustegevus jätkus (kood 1.1) SCANDINAVIAN FURNITURE OÜ-s. FlashTrade OÜ majandusüksuse üleminek toimus kahe liisinguettevõtte ja pehmemööblit tootvat ettevõtte kaudu (kategooria 1, koodid 1.2 ja 1.3). Liisinguettevõtteid kui kolmandaid isikuid kasutati maksupettuse tehinguteahelas sellepärast, et saada maksueelis ja varjatult varakogum üle viia. FlashTrade OÜ liisis 25.01.2012 vedrude tootmisliini Nordea Finance Estonia AS-lt ja tagastas vedrude tootmisliini Nordea Finance Estonia AS-le 29.08.2013. Nordea Finance Estonia AS müüs 29.08.2013 vedrude tootmisliini edasi Swedbank Liising AS-le, kes müüs liisingulepinguga (sõlmitud 29.08.2013) tootmisliini jääkväärtuses 02.09.2013 arve alusel SCANDINAVIAN FURNITURE OÜ-le. MTA oli seisukohal, et liisinguettevõtted olid teadlikud FlashTrade OÜ maksejõuetusest ja soovisid liisinguvara väärtust säilitada ning vältida tootmisseadmete allahindamise riski. (SCANDINAVIAN

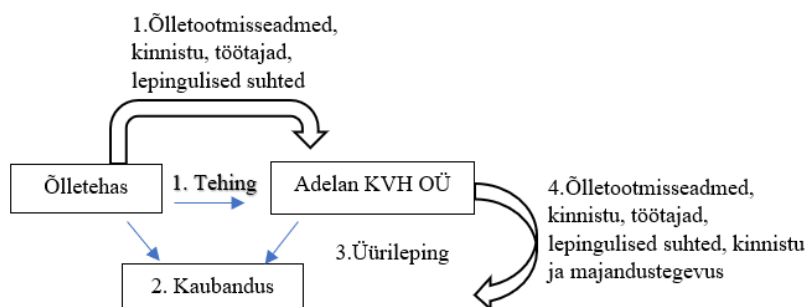
FURNITURE OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 26.01.2015. a maksuotsuse tühistamiseks, 2017)

Isikuvaheliste seoste kaudu sai 13.08.2013 SCANDINAVIAN FURNITURE OÜ soetada seadmeid Novaterra Trade AS-lt (kood 1.5) FlashTrade OÜ majandustegevuse jätkamiseks ja võimaldas teha osapoolte vahel varjatult suulisi kokkuleppeid. Novaterra Trade AS juhatuse liige oli T.V, kes oli varasemalt FlashTrade OÜ juhatuse liige ja varasem aktsionär A.H oli SCANDINAVIAN FURNITURE OÜ-s juhatuse liige. Seadmete varasem omanik oli FlashTrade OÜ, kes kasutas neid majandustegevuses ja need soetati vahemikul, mil FlashTrade OÜ majandustegevus jätkus. (SCANDINAVIAN FURNITURE OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 26.01.2015. a maksuotsuse tühistamiseks, 2017) Sellest tulenevalt saab väita, et FlashTrade OÜ majandustegevus jätkus ilma olulise ajalise vaheta ja seadmeid sai SCANDINAVIAN FURNITURE OÜ kasutada edaspidiselt enda majandustegevuses pehmemööblite valmistamiseks.

Dokumendianalüüsis selgus, et kohtud olid eriarvamustel, kas liisinguettevõtted olid teadlikud maksupettuses osalemises. Tartu Halduskohus (kategooria 3) ei nõustunud kaebaja poolsete vastuargumentidega (kategooria 2) ja leidis, et liisinguettevõtetal puudus erapooletus tehinguahelates osalemise kohta (koodid 1.7 ja 3.2) ja kahe liisinguettevõtte vahendusel sõlmitud vedrude tootmisliini müügilepinguga tekitati tahtlikult sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Tallinna Ringkonnakohus ja Riigikohtu Halduskolleegium olid seisukohal, et liisinguettevõtted ei olnud teadlikud maksupettuse ahelas osalemises ning MKS § 84 ei olnud võimalik kohaldada ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel (sätte kohaldamise eeldusi ei täidetud) (koodid 3.1 ja 3.5). (SCANDINAVIAN FURNITURE OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 26.01.2015. a maksuotsuse tühistamiseks, 2017) Tehinguahelas kolmandate isikute osalusel tuleb tuvastada isikute tahe tehingus osalemise kohta. Peamised riskikohad kohtulahendis ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel selgusid, et kolmandate isikute tahte tuvastamiseks jäi MTA-l käsitlemata kolmandad isikud ja kohaldati valet õigusliku alust.

Dokumendianalüüsis analüüsiti kohtulahendit 3-18-2139, kus selgus, et ettevõtte varjatud üleminekut tehti majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustuste vabanemiseks ja majandustegevuse jätkamiseks. Ettevõtte ülemineku varjamiseks ja maksuvõlgade sundtäitmise takistamiseks loodi uus ettevõtte läbi kolmanda isiku ja tehti näilikuid tehinguid maksumenetluse takistamiseks ning varakogumi ülemineku varjamiseks.

Maksuvõlgade sundtäitmise takistamiseks sõlmiti kommertspandileping laenu tagastamiseks seadmetele ja väärtuslik varakogum jäi kindlasse ettevõttesse. Kohtulahend sai negatiivse kohtuotsuse sellepärast, et ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel ei arvestatud majandustegevuse eripäraga ja esinesid erinevad faktilised asjaolud ning seisukohad (vaata joonis 2).



Joonis 2. Kohtulahendis 3-18-2139 tuvastatud ettevõtte varjatud ülemineku tehingud ja toimingud (autori koostatud)

Kohtulahendis 3-18-2139 toimus RÕ Tehas OÜ (edaspidi Ölletehas) ja Adelan KVH OÜ vahel ettevõtte varjatud üleminek, kus Ölletehas majandustegevus jätkus (kategooria 1, kood 1.1) Adelan KVH OÜ-s perioodil, mil hakati Ölletehas maksuvõlga sundtäitma. Ölletehas läks üle sõlmitud müügilepingu alusel, kus Ölletehas müüs õlletootmiseseadmed (osa põhivarast) sh töötajad ja lepingulised suhted Adelan KVH OÜ-le. Ölletehas ülemineku varjamiseks ja majandustegevuse jätkamiseks asutati uus ettevõtte Raasiku Ölletehas Kaubandus OÜ (edaspidi Kaubandus), kuhu anti Ölletehas majandustegevuse jätkamiseks üürilepingutega rendile Ölletehas Meierei 3 kinnistu (majandustegevuse koht), Ölletehas tootmiseseadmed, lepingulised suhted ja töötajad. Varjatud ülemineku tuvastamisel selgus, et kaubanduse poolt sõlmitud arvetel kasutati samasugust registrikoodi, mida kasutas Ölletehas ja Kaubanduse majandustegevust kontrollis ning finantseeris edaspidiselt Adelan KVH OÜ. (Adelan KVH OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 11.10.2018 maksuotsuse nr 12.2-3/037202-15 tühistamiseks, 2019)

Ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel selgus, et osapoolte vahel sõlmitud lepingud olid näilikud (koodid 1.7 ja 1.8) ja need tehti eesmärgiga varjata ettevõtte üleminekut, saada maksueelist ning takistada maksumenetlust. Dokumendid ei kajastanud tegelikult toimunud toiminguid, sest Adelan KVH OÜ seadmed anti tasuta kolmandale isikule ja olid vastuolus Adelan KVH OÜ selgitustega. (Adelan KVH OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 11.10.2018 maksuotsuse nr 12.2-3/037202-15 tühistamiseks, 2019) Väärtuslik vara jäi

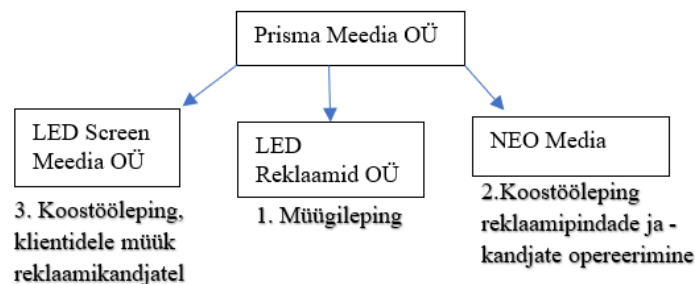
Adelan KVH OÜ-le selleks, et ei oleks võimalik Õlletehaselt maksuvõlga sundtäita ega nõuda Kaubanduselt Õlletehase maksukohustuste täitmist.

Kohtulahendi analüüsimisel selgus, et ettevõtete juhatuse liikmed olid omavahel seotud (kood 1.2), mis võimaldas varjatult suulisi kokkuleppeid sõlmida. Adelan KVH OÜ-l oli kolm juhatuse liiget, kes olid VD, AK ja VK. VD-l oli oluline roll ettevõtte üleminekus, sest ta esindas Õlletehase ja Adelan KVH OÜ tehinguid. VK oli Adelan KVH OÜ, Õlletehase ja Kaubanduse raamatupidaja ning AK allkirjastas osapoolte lepinguid ja oli Õlletehase juhatuse liige. Adelan KVH OÜ-ga oli veel seotud Altius Advisory OÜ, kelle vahendusel asutati Kaubandus. (Adelan KVH OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 11.10.2018 maksuotsuse nr 12.2-3/037202-15 tühistamiseks, 2019) Isikutevaheliste seoste kaudu saadi Õlletehase varakogum varjatuna üle anda Adelan KVH OÜ-le ja asutada uus ettevõtte läbi kolmanda isiku.

Kohtulahendi analüüsimisel selgus, et Tallinna Ringkonnakohus (kategooria 3) nõustus kaebaja seisukohtadega (kategooria 2) selles osas, et Õlletehase identiteeti ei moodusta tootmisseedmed ja selle üleminek, vaid lisaks tootmisseedetele peab tuvastama ka sellega kaasnevaid asju (retseptid, tootmisprotsess, pruulikoja nimi ja maine, oskused jne) ning arvestama majandustegevuse eripäruga (koodid 2.3, 3.2, 3.3). Maksuotsuses ei saadud aru, kas Kaubandus oli iseseisva majandustegevuseta variühing, keda saab seostada Adelan KVH OÜ-ga või Õlletehase varakogum liikus läbi kaebaja Kaubandusele või Kaubandus kaebajale jne. (Adelan KVH OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 11.10.2018 maksuotsuse nr 12.2-3/037202-15 tühistamiseks, 2019) Selles tulenevalt jäi selgusetuks, kuidas Õlletehas läks Adelan KVH OÜ-le üle, mis ei ole seotud tootmisseedmetega. Tallinna Ringkonnakohtu kohtuotsuse järgi tühistati maksuotsus sellepärast, et ei olnud ühist faktilist alust ja seiskohta ning kasutati ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel puuduliku õigusliku alust.

Dokumendianalüüsis analüüsiti järgmist kohtulahendit 3-12-751, kus toimus ettevõtte varjatud üleminek Prisma Meedia OÜ ja LED Reklaamid OÜ vahel (vaata joonis 3). Ettevõtte varjatud üleminekut tehti majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustuste vabanemiseks ja majandustegevuse jätkamiseks. Selleks sõlmiti levinumaid lepinguid kolmanda isikuga maksueelise saamiseks ja kasutati isikutevahelisi seoseid varakogumi üleminekuks. Dokumendianalüüsis Maksu- ja Tolliameti poolt tuvastatud tehingute ja toimingute rakendamise viiside (kategooria 1) analüüsimisel selgus, et LED Reklaamid OÜ

ja Prisma Meedia on seotud ettevõtte (kood 1.1). Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus (edaspidi PMTK) tegi maksuotsuseid LED Reklaamid OÜ-le (endine ärinimi Saturnia OÜ) kahel korral. PMTK tuvastas, et ettevõtete juhatuse liikmed ja osanikud olid omavahel seotud, mis võimaldas varjatult suulisi kokkuleppeid teha ning Prisma Meedia OÜ-l viia oma vara seotud äriühingutesse LED Reklaamid OÜ ja Northern European Outdoor Media (edaspidi NEO Media). LED Screen Meedia OÜ jätkas reklaamkandjatel reklaami müüki müüdnud vara NEO Medialt ja Northern European Outdoor Medialt allkasutusele võtmise korras Prisma Meedia OÜ varasematele klientidele. (LED Reklaamid kaebus OÜ Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 12.03.2012 maksuotsuse nr 12.2-3/1255-18 tühistamiseks, 2013) Klientide üleminek võimaldas säilitada LED Reklaamid OÜ-l ja Prisma Meedia OÜ-l samaväärne turupositsioon, mille kaudu soodustati ebaausat maksukonkurentsi võrreldes teiste maksumaksjatega.



Joonis 3. Kohtulahendis 3-12-751 tuvastatud ettevõtte varjatud ülemineku tehingud ja toimingud (autori koostatud)

Dokumendianalüüsis selgus, et sõlmiti LED Reklaamid OÜ, Foorum Invest OÜ ja Prisma Meedia OÜ vahel kolmepoolne kokkulepe (kood 1.3), mis võimaldas LED Reklaamid OÜ-l üle võtta reklaampindade üürilepingu, Prisma Meedia OÜ võla- ja osalised laenukohustused Foorum Invest OÜ ees (kood 1.6) ning Prisma Meedia OÜ reklaamkandjate tegeliku kasutusõiguse. Hiljem selgus, et rendipindadele paigaldatud reklaamkandjad jäid samadele rendipindadele ja neid ei tagastatud Prisma Meedia OÜ-le. Rendipindade allüürile andmisest ei teavitatud veel Foorum Invest OÜ-d. LED Reklaamid OÜ soetas veel Prisma Meedia OÜ-lt kunagi kontorina kasutuses olnud korteriomandi koos kontorimööbliga majandustegevuse jätkamiseks. (LED Reklaamid kaebus OÜ Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 12.03.2012 maksuotsuse nr 12.2-3/1255-18 tühistamiseks, 2013)

Dokumendianalüüsis selgus, et Tallinna Halduskohus ja Tallinna Ringkonnakohus olid erinevatel seisukohtadel PMTK poolt esitatud tõendite analüüsimisel (kategooria 3).

Tallinna Ringkonnakohus ei nõustunud Tallinna Halduskohtu seisukohtadega (kood 1.2) ja kaebaja vastuväidetega (kategooria 2) sellepärast, et Tallinna Halduskohus oli jõudnud tõendite analüüsimisel valedele seisukohtadele ja kaebaja tegi ekslikuid järeldusi. Tallinna Halduskohus oli seisukohal, et Prisma Meedia OÜ majandustegevus ei jätkunud, eelneva maksuotsuse seisukohti ei ole vaja uuesti ümberhinnata, varjatud ülemineku tõendamisel tehti ekslikuid järeldusi. Tallinna Ringkonnakohus oli seisukohal, et toimus Prisma Meedia OÜ majandusüksuse üleminek (kood 3.1). Prisma Meedia OÜ ja LED Reklaamid OÜ tegevusalad sarnanesid, omanikud ja juhatuse liikmed olid omavahel seotud, LED Reklaamid OÜ-le läks üle osa põhivarast, mis võimaldas Prisma Meedia OÜ-l majandustegevusega jätkata. LED Reklaamid OÜ-le läksid üle rendileping, õigused ja kohustused (sh laenukohustused, kommertspant, hüpoteek) ning oskusteave. (LED Reklaamid kaebus OÜ Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 12.03.2012 maksuotsuse nr 12.2-3/1255-18 tühistamiseks, 2013)

Dokumendianalüüsis analüüsiti kolmandat kohtulahendit 3-13-371, kus selgus, et ettevõtte üleminekut varjati sellepärast, et vältida majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustuste täitmist ja jätkata majandustegevusega. Selleks sõlmisid ettevõtte omavahel lepingu, kasutasid isikutevahelisi seoseid varakogumi ülemineku varjamiseks ja välditi lepingute üleminekut. Varakogumi üleminek toimus varjatuna erinevatel aegadel ja endistel juhatuse liikmetel oli juurdepääs ettevõtte pangakontole. Ettevõtete majandusaastaruannetes kajastati võtmeklientidega seotud projekte. Äriregistri teabesüsteemist kustutati ettevõtte peale üleminekut maksukohustuste täitmise vältimiseks ja välditi lepingute esitamist MTA-le varakogumi ülemineku tõendamiseks (kood 1.1). Kohtulahendis toimus ettevõtte varjatud üleminek lihtsamal moel, kus ei kasutatud kolmandaid isikuid ega loodud uut ettevõtet varakogumi ülemineku varjamiseks.

Kellert Kapital OÜ majandustegevus jätkus Colliers International Advisors OÜ-s (kategooria 1, kood 1.2), kus läks Colliers International Advisors OÜ-le üle tasaarvelduskokkuleppe (kood 1.7) alusel Kellert Kapital OÜ tervikvara koos õiguste ja asjadega (töötajad, lepingulised suhted, varad, äriruumid jt) hiljemalt 30.09.2009. Kellert Kapital OÜ kustutati Äriregistri teabesüsteemist peale ettevõtte üleminekut selleks, et vältida majandustegevuse käigus tekkinud maksuvõlgade tasumise kohustust. Äriregistri teabesüsteemist kustutamine peale ettevõtte üleminekut ei vabasta maksuvõlgade tasumise kohustusest, sest ülemineku läksid asjad koos õiguste ja kohustustega sh maksuvõlgadega üle Colliers International Advisors OÜ-le. (Colliers International

Advisors OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 22.01.2013 korralduse nr 13-7/140-20 tühistamiseks, 2015)

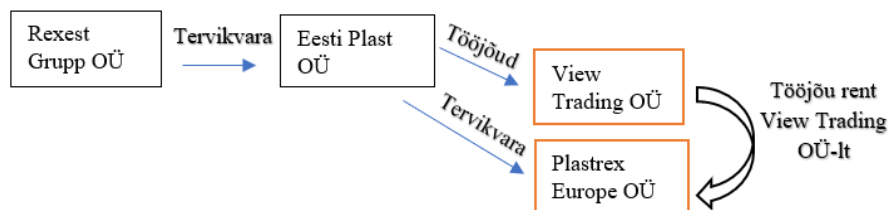
Colliers International Advisors OÜ oli seotud (kood 1.3) Kellert Kapital OÜ-ga ja läbi isikutevaheliste seoste saadi tasaarvelduskokkulepe sõlmida osapoolte vahel. Ettevõtetes töötasid erinevatel ajaperioodidel juhatuse liikmetena samad isikud, kelleks olid AR ja MM. MM ja AR kaudu sõlmiti tasaarvelduskokkulepe sellepärast, et Kellert Kapital OÜ-l oli väidetavalt laenukohustused Colliers International Advisors OÜ ees, kuid tegelik eesmärk oli selle kaudu varakogum varjatuna üle anda. Mõlematel juhatuse liikmetel oli veel Kellert Kapitali arvelduskontole juurdepääs kuni 14.03.2011, kuid juhatuse liikmed olid juhatuses kuni 11.08.2009. (Colliers International Advisors OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 22.01.2013 korralduse nr 13-7/140-20 tühistamiseks, 2015)

Ettevõtete omavahelist seotust kinnitab veel see, et Colliers International Advisors OÜ hakkas kasutama kaubamärki „Colliers International“ enne selle kasutamise lepingu sõlmimist ja seda kaubamärki eelnevalt kasutas Kellert Kapital OÜ. Mõlemate ettevõtete domeenid olid ühesugused majandusaastaruannetes, mida kasutas Colliers International Advisors OÜ edaspidiselt. Kellert Kapital OÜ kliendid soetasid teenuseid alates 2009. aasta augustist Colliers International Advisors OÜ-lt ning ettevõtete maksustatavad käibed olid omavahel seotud (kood 1.5). Kellert Kapital OÜ maksustatav käive lõppes 2009. aasta augustis ja samal perioodil tekkis Colliers International Advisors OÜ-l maksustatav käive. (Colliers International Advisors OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 22.01.2013 korralduse nr 13-7/140-20 tühistamiseks, 2015) Eeltoodud asjaolude põhjal saab järeldada, et toimus varjatud üleminek erinevatel aegadel ja tehti mitmeid toiminguid, et oleks keeruline tuvastada ettevõtte varjatud üleminekut.

Dokumendianalüüsis selgus, et Tallinna Ringkonnakohus (kategooria 3) ei nõustunud kaebaja seisukohtadega (kategooria 2) ja tuvastas, et omandati terviklik majandusüksus (kood 3.4) ning toimus eesmärgistatud tegevus (kood 3.7). Tallinna Ringkonnakohus oli MTA poolt esitatud tõendite analüüsimisel seisukohal, et Colliers International Advisors OÜ omandas tervikliku majandusüksuse tehingute alusel. Ettevõtete juhatuse liikmed olid samad isikud, Kellert Kapital OÜ-st läks oluline osa töötajatest, varadest ja lepingulistest suhetest üle Colliers International Advisors OÜ-le. Majandustegevus jätkus samas asukohas ja maksustatav käive muutus samal perioodil. Colliers International kaubamärk, domeen ja meiliaadress läksid üle ning 2009. aastate majandusaastaruannete esilehed

sarnanesid (võtmeklientide osas). Varjatud ülemineku eesmärk oli jätta võlad Kellert Kapital OÜ-le ja jätkata majandustegevust teises tegutsevas kehas. (Colliers International Advisors OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 22.01.2013 korralduse nr 13-7/140-20 tühistamiseks, 2015) Kellert Kapital OÜ tervikliku majandusüksuse omandamine võimaldas Colliers International Advisors OÜ-l jätkata Kellert Kapital OÜ majandustegevust ja säilitada Kellert Kapital OÜ turupositsioon. Kinnisvaravaldkonnas on tugev konkurents nagu teistes valdkondades, mille tõttu on uuel ettevõttel keeruline kiirelt edukaks saada konkurentsirikkas keskkonnas. Sellest tulenevalt ei ole loomulik, et alustaval ettevõttel tekivad koheselt suured koostööpartnerid.

Dokumendianalüüsis analüüsiti viiendat kohtulahendit 3-17-590, kus ei kasutatud üldlevinumaid toiminguid ettevõtte ülemineku varjamisel (vaata joonis 4). Dokumendianalüüsis selgus, et ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustuste vältimiseks ja majandustegevuse jätkamiseks. Selleks sõlmiti lepingud kolmandate isikutega, toimus varjatud üleminek enampakkumisel varakogumi soetamisel ja varakogum killustati erinevate kolmandate isikute vahel.



Joonis 4. Kohtulahendis 3-17-590 tuvastatud ettevõtte varjatud ülemineku tehingud ja toimingud (autori koostatud)

Dokumendianalüüsis Maksu ja Tolliameti poolt tuvastatud tehingute ja toimingute ning rakendamise viiside (kategooria 1) analüüsimisel tuvastati, et Rexest Grupp OÜ-le tehti kohtu poolt pankrotimenetlus (kood 1.1), kus kuulutati pankrot ja pankrotihaldur pani ettevõtte tervikvarana müüki (enampakkumisele). Enampakkumisel soetas Eesti Plast OÜ Rexest Grupp OÜ tervikvara (kood 1.3) ostu-müügi tehingu, üürilepingu ja liisingulepingu alusel (laos olevast toorainest ja materjalidest, lõpetamata toodangust ning valmistoodangust, tootmiseks vajalikest seadmetest, autopargist, Rexest Grupp OÜ (pankrotis) tütarettevõtte Väätša Plast OÜ osadest, liisingus olnud seadmetest (sh autopargi), kaubamärgist PlastRex, domeeninimedest plastrex.ee, rexest.ee ja terrassilaud.ee ning jäätmeloas) eesmärgiga (kood 1.4) jätkata tegutseva ettevõtte majandustegevust. Eesti Plast OÜ soetas endiste Rexest Grupp OÜ juhatuse liikmetega

seotud Elegro OÜ-lt lepingulised suhted (hankijad ja kliendibaas) majandustegevuse jätkamiseks. (Eesti Plasthelves OÜ (endine Eesti Plast OÜ) kaebus Maksu- ja Tolliameti 16.12.2016 maksuotsuse nr 12.2- 3/037262-20 ja 09.02.2017 vaideotsuse nr 6-1/3594-2 tühistamiseks, 2018) Lepinguliste suhete üleminek võimaldas säilitada Eesti Plast OÜ-l samaväärne turupositsioon.

Rexest Grupp OÜ ja Eesti Plast OÜ maksustatav käive muutus samal perioodil, millal Rexest Grupp OÜ lõpetas töötajate ja majandustegevuse käigus tekkinud käibe deklareerimise ning Eesti Plast OÜ alustas maksustatava käibe deklareerimist. Rexest Grupp OÜ majandustegevus jätkus samas kohas ning tegevusala jäi sarnaseks. Peale Rexest Grupp OÜ tervikvara soetamist killustas Eesti Plast OÜ tervikvara, kus anti tootmishooned allüürile, plastprofiilise toomise seadmed, oskusteave ja kaubamärk renditi Plastrex Europe OÜ-le. Töötajatega sõlmiti töölepingud View Trading OÜ-ga, kellelt Plastrex Europe OÜ hakkas tööjõudu rentima. (Eesti Plasthelves OÜ (endine Eesti Plast OÜ) kaebus Maksu- ja Tolliameti 16.12.2016 maksuotsuse nr 12.2- 3/037262-20 ja 09.02.2017 vaideotsuse nr 6-1/3594-2 tühistamiseks, 2018)

Kaebaja poolsete vastuargumentide (kategooria 2) analüüsimisel tegi Tallinna Halduskohus ja Tallinna Ringkonnakohus tähelepanekuid (kategooria 3) MTA poolt kohaldatud õigusliku aluse (kood 3.1) kohta. Tallinna Halduskohus tõi välja, et Võlaõigusseadusest tuleneva ettevõtte ülemineku regulatsioon, kus lähevad lisaks ettevõttele üle ka kohustused, ei kohaldu pankrotimenetlusele. Tallinna Ringkonnakohus on seisukohal, et ei ole tähtis, kas ettevõtte antakse üle sundtäitmisel või pankrotimenetluses, sest tegemist on VÕS tähenduses ettevõtte üleminekuga ja käivet ei teki KMS § 4 lg 2 p 1 järgi. Tallinna Ringkonnakohus analüüsis kaebaja poolt esitatud vastuargumenti, et ettevõtte üleminekut ei toimunud sellepärast, et Rexest Grupp OÜ oli sellel ajal pankrotis ja majandustegevus oli lõpetatud (sh üürilepingute lõppemine). Ringkonnakohus oli seisukohal, et ettevõtte üleminekut ei välista Rexest Grupp OÜ pankrot ja selle välja kuulutamine ei tähenda ettevõtte tegevuse lõpetamist. (Eesti Plasthelves OÜ (endine Eesti Plast OÜ) kaebus Maksu- ja Tolliameti 16.12.2016 maksuotsuse nr 12.2- 3/037262-20 ja 09.02.2017 vaideotsuse nr 6-1/3594-2 tühistamiseks, 2018; Eesti Plasthelves OÜ (endine Eesti Plast OÜ) kaebus Maksu- ja Tolliameti 16. detsembri 2016. a maksuotsuse ja 9. veebruari 2017. a vaideotsuse tühistamiseks, 2019)

Dokumendianalüüsis uurimisküsimusele kaks vastuse leidmisel ja ettevõtte varjatud ülemineku levimuse uurimisel selgus, et ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse sellepärast, et vältida maksukohustuste tasumist ja jätkata eelmise äriühingu majandustegevusega. Selleks kustutatakse ettevõtte Äriregistri teabesüsteemist, alustatakse pankrotimenetlusega (enampakkumisel vara müümine). Vara müüakse enimlevinumate lepingute kaudu (müügi-, üüri- ja liisinguleping) erinevatesse juriidilistesse kehadesse erinevatel aegadel. Lepingute sõlmimist välditakse töötajatega või klientidega ning tehakse näilikuid tehinguid. Maksuvõlgade sundtäitmise takistamiseks sõlmitakse vallasvarale kommertspandileping. Tehakse juhtorganites muudatused, kus võetakse seotud ettevõtte endised juhatuse liikmed juhtorganisse. Säilitatakse lepingulisi suhteid selleks, et säilitada samaväärne turupositsioon uues ettevõttes. Sõlmitakse üürilepinguid selleks, et kasutada samasuguseid äriruume koos seotud ettevõtte varadega ja võetakse seotud ettevõtte laenukohustused üle.

Varakogumi üleminekuks kasutatakse kolmandaid isikuid, isikutevahelisi seoseid või luuakse uus ettevõtte, mille kaudu saadakse maksueelise (käibemaksutehing) ja varjatuna varakogum üle viia (suuliste kokkulepete kaudu). Varakogumi üleminekul kasutatakse kolmandate isikute teadmatust enda kasuks, mis selgus ka osades kohtulahendites. Kolmandate isikute kaudu saadakse kõige lihtsamini varakogum üle viia, kuna nad enamjaolt ei ole teadlikud sellisest maksupettuse vormist ja ei osata seda takistada. Kolmandate isikute tahet maksupettuse tehinguteahelas osalemises tuleb tuvastada kirjalike kui ka suuliste tõendite kaudu. Varjatud üleminekul puudub igasugune dokumentatsioon ülemineku tõendamiseks, mille tulemusena on keeruline osapoolte tahet tuvastada ja tuleb tuvastada kolmandate isikute tahet konkludentse tahteavalduse kaudu (käesolev töö, lk 18). Osapoolte vahel sõlmitud lepingu kaudu varakogumi üleminekuks saadakse maksueelis, kui tehakse käibemaksuga tehing. Ettevõtte üleminek on käibemaksuvaba protsess, kus tehingu tegemisel ei arvestata käibemaksu. Ettevõtte üleminek on õigusjärgluse vorm, mis tekib kohustuste ja õiguste üleminekul. (käesolev töö, lk 8) Ostjale tekitatakse alusetult sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja müüja ei tasu käibemaksu. Sellest tulenevalt on pahatahtlikele maksumaksjatele ettevõtte varjatud üleminek atraktiivne maksupettuse vorm, kus nad saavad lisaks majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustuste maha jätmisele ka saada maksueelise (käibemaksuga tehingud) (käesolev töö, lk 13-14).

Varakogum müüakse erinevatel aegadel erinevatesse ettevõtetesse sellepärast, et teha keerulisemaks ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamist ja jätkata majandustegevusega erinevates juriidilistes vormides. Varakogumi üleminekuks muudetakse domeene, tehakse

teateid klienditele ja tarnijatele uuest äriühingust, muudetakse majandusaastaruandeid ja käibedeklaratsioone. Osades kohtulahendites selgus, et domeenid jäid muutmata, majandusaastaruannete esilehed jäid sarnaseks, samades äriruumides tehti edaspidiselt tööülesandeid, juhatuse liikmed olid omavahel seotud, tehti näilikuid tehinguid ülemineku varjamiseks ja maksumenetluse takistamiseks. Maksupettustes kasutatakse näilikke tehinguid sellepärast, et varjata teise tehingu toimumist, vältida maksude maksmist ja tekitada näilikult maksueeliseid (käesolev töö, lk 18). Näilikuid tehinguid tehti kohtulahendis 3-18-2139, kus dokumendid ei kajastanud realselt tehtud toiminguid. Kohtulahendis selgus, et loodi uus ettevõtte eesmärgiga teha keerulisemaks ettevõtte varjatud ülemineku tõendamist ja kasutada vahelülina varakogumi üleminekuks, millest tulenevalt tekkisid MTA-l varjatud ülemineku tõendamisel erinevad faktilised asjaolud ja seisukohad. Ettevõtte varjatud üleminekul puuduvad kirjalikud- ja suulised tõendid ettevõtte ülemineku tuvastamisel, mis teeb keeruliseks varjatud ülemineku tõendamise (käesolev töö, lk 17). Uurimisküsimusele kolmele kohtulahendite analüüsimisel vastuse leidmiseks selgus, et peamised riskikohad varjatud ülemineku tõendamisel oli see, et jäeti tuvastamata kolmandate isikute tahe maksupettuse tehinguteahelas osalemise kohta, rakendati vale õiguslikku alust, hinnati valet tehingupaari, ei arvestatud majandustegevuse eripäraga ja esinesid erinevad faktilised asjaolud.

Üldjoontes võib järeldada, et ettevõtte varjatud üleminek on maksupettuse vorm, kus jäetakse majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustused eelmisse ettevõttesse maha ja on üks osa käibemaksupettusest (saadakse maksueelise). Teoorias kirjeldati, et käibemaksupettus on kõige levinum maksupettuse vorm Euroopa Liidu riikides ja ettevõtte varjatud üleminek on üks osa sellest. Kohtulahendite analüüsis selgusid mitmekülgsed tulemused, kuidas ja miks ettevõtte varjatud üleminekuid tehti, millised on levinumad käitumismustrid ja millised raskused esinesid varjatud ülemineku tõendamisel. Peamised raskused varjatud ülemineku tõendamisel olid kolmandate isikute tahte tuvastamine, majandustegevuse eripäraga arvestamata jätmine ja vale õigusliku aluse kasutamine. Kohtulahendite analüüsis selgunud tulemuste põhjal on võimalik järeldada, et mitmeid aastaid tehakse erinevates tegevusalades samasuguseid tehinguid ja toiminguid ehk on välja kujunenud kindlad käitumismustrid. Vahepeal on proovitud uuemat viisi ülemineku varjata, milleks oli majandusüksuse killustamine, mis sai positiivse kohtuotsuse. Sellest tulenevalt võib järeldada, et senised karistusmeetmed ei ole olnud nii tõhusad selleks, et saavutada eesmärgipärast mõju.

2.3. Ettevõtte varjatud ülemineku tegemise käitumismudelid ja nende vähendamise võimalused

Alapeatükis analüüsitakse ekspertidega läbi viidud eksperdiintervjuusid, kes esitasid hinnanguid ettevõtte varjatud ülemineku tegemiste põhjustest, käitumismustritest, tõendamise riskikohtadest ja levimusest. Eksperdiintervjuusid viidi läbi selleks, et täiendada dokumendianalüüsis selgunud tulemusi ja leida vastused uurimisküsimusele kaks ning kolm. Eksperdiintervjuude analüüsimismeetodiks on kvalitatiivne sisuanalüüs, mille kaudu analüüsitakse ekspertide arvamusi ja kogemusi kodeerimise käigus kujunenud koodide põhjal (vaata lisa 4) ning need tuakse välja tsitaatidena (kaldkirjas), seostatakse teooriaga ja pakutakse lahendusi esile kerkinud probleemidele.

Eksperdiintervjuude analüüsis soovitakse välja selgitada, miks tehakse ettevõtte varjatud üleminekuid ja mis on selle peamine põhjus (kategooria 1). Dokumendianalüüsis selgus, et ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse sellepärast, et vabaneda majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustustest (sh maksuvõlad) ja jätkata majandustegevust, mida kinnitasid ekspertide selgitused. Ettevõtte varjatud üleminekul välditakse maksukohustuste üleminekut teise ettevõttesse selleks, et jätkata majandustegevusega ja varjata maksupettusi. Ekspertide hinnanguid analüüsid selgus, et varjatud üleminekuid tehakse sellepärast, et vabaneda maksukohustustest (kood 1.2), jätkata majandustegevusega (kood 1.4), vältida maksukohustusi (kood 1.3), varjata varasemalt tehtud maksupettusi (koos 1.1) ja maksutahte puudumise (kood 1.5) tõttu. Üks ekspert selgitas järgmiselt: „Arvan, et selle peamine põhjus on ettevõtte varjatud ülemineku tegemisel on sisemine soov jätkata enda majandustegevusega. Eelnevalt on ilmselt tekkinud mingisugused makseraskused ja ei ole soov neid võlgasid katta ning tasuda. Siis on neil lihtsam vana keha maha jätta ja selle asemel uus keha asutada, kuhu vaikselt oma tegevus üle viia või jätkata.“

Peamine põhjus ülemineku varjamisel on see, et soovitakse majandustegevust jätkata uues kehas ilma maksuvõlgadeta ja varjata eelnevaid maksupettusi. Maksuvõlgade tekkimisel tehakse ettevõtte maksejõuetuks (varatuks) ja ettevõtte jäetakse maha koos maksuvõlgadega. Maksuvõlgade maksmise vältimiseks viiakse ettevõtte varjatult üle uude juriidilisse kehasse, kus jätkatakse vana juriidilise keha majandustegevusega ilma maksuvõlgadeta. Ettevõtte üleminek on käibemaksuvaba protsess, kus läheb üle ettevõtte täielikult või osaliselt koos õiguste ja kohustustega. Varjatud üleminekute tegemisel arvestatakse tehingutelt käibemaksu ja ostjale tekitatakse alusetult sisendkäibemaksu

mahaarvamise õigus. (käesolev töö, lk 13-14) Maksuvõlgadest soovitakse vabaneda sellepärast, et maksuvõlgade tekkimisel puudub ettevõtetel maksutahe või vajalikud ressursid, et neid tasuda (varatud ettevõtted) ja tehingupartnerid võivad lõpetada nendega lepingulised suhted.

Ekspertiintervjuude analüüsis soovitakse välja selgitada, milliseid ettevõtte varjatud ülemineku tehinguid ja toiminguid tehakse, kui levinud need on (kategooria 2) ning millises majandusharus esineb kõige sagedamini ettevõtte varjatud üleminekuid (kategooria 4). Dokumendianalüüsis selgus, et ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse peamiselt müügi-, rendi- ja liisingulepingute kaudu ning ei selgunud kindlat majandusharu, kus tehakse kõige sagedamini varjatud üleminekuid. Ekspertiintervjuude analüüsimisel selgus, et ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse nii müügi-, rendi- ja liisingulepingute kaudu (kood 2.1) ning ei ole välja kujunenud peamist majandusharu (kood 4.1), kus varjatud üleminekuid sagedamini tehakse. Ekspertiintervjuus uuriti ekspertidelt, mille pärast tehakse enimlevinud lepingute kaudu kõige rohkem varjatud üleminekuid. Ekspertide hinnangul tehakse eeltoodud lepingute alusel varjatud üleminekuid sellepärast, et neid on lihtne teha ja on levinud viis ülemineku varjamiseks ning saadakse maksueelise (käibemaksutehing). Ekspertide hinnangul ei tehta varjatud üleminekuid seaduse alusel sagedamini (kood 2.9), vaid tehakse kõige rohkem tehingute kaudu.

Ettevõtte üleminekuid on võimalik teha nii müümise, annetamise, osalise jagamise, ühinemise, seaduse ja teiste tehingute kaudu (käesolev töö, lk 8). Ettevõtte üleminekul sõlmitakse osapoolte vahel lepinguid, mille alusel läheb ettevõtte varakogum üle teise ettevõttesse koos õiguste ja kohustustega. Ettevõtte ülemineku varjamiseks kasutatakse ekspertide poolt väljatoodud lepinguid peamiselt sellepärast, et neid on aastate jooksul kasutatud ja on üks osa tavapärasest ettevõtlusest. Selle all mõeldakse seda, et tavapärasest ettevõtluses müüakse vara müügilepingu alusel, renditakse vara rendilepingu alusel või mõne teise sarnase iseloomuga lepingu alusel. Varjatud üleminekul kasutavad pahatahtlikud maksumaksjad tavapärasest ettevõtluses kasutatavaid tehinguid enda kasuks. Müügi-, rendi- või liisingulepingu alusel on lihtne vara üle anda ja ei nõua nende tegemisel spetsiifilisi teadmisi. Lisaks saab müügilepingu alusel maksueelise, kui tehakse käibemaksuga tehing ja ostjal tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Ettevõtte varjatud ülemineku on üks osa käibemaksuga seotud pettusest, sest varjatud ülemineku käigus tekitatakse ostjale alusetult sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Ekspertiintervjuu analüüsis selgus, et ekspertide hinnangul kasutatakse ettevõtte varakogumi ülemineku (kood 2.6) varjamiseks kolmandaid isikuid (kood 2.5) või luuakse uus ettevõtte (kood 2.3) ja maksupettuse tehinguteahelas osalevad kliendid, tarnijad ja töötajad ei ole enamjaolt teadlikud maksupettuses osalemises (koodid 2.8 ja 2.9). Dokumendianalüüsis selgus, et varakogumi ülemineku varjamiseks kasutatakse kolmandaid isikuid või luuakse uus ettevõtte ja lepingulisi suhteid ning töötajaid tahetakse üle viia sellepärast, et säilitada turupositsioon. Ekspertiintervjuude analüüs kinnitas ja täiendas eeltoodud tulemusi.

Ekspertide hinnangul ei ole töötajad üldiselt teadlikud, et nad teise ettevõttesse on tööle läinud varjatud ülemineku käigus ja nende õiguseid ei riivata oluliselt, kui nad on olnud nõus üleminekuga. Intervjueeritava A hinnang eeltoodud asjaoludele oli järgmine: „*Kui töötajad on üle läinud ja nad on nõus olnud selle üleminekuga, siis väga ei riivata nende õigusi ja kohustusi. Töötaja jaoks on oluline, et tal on töö ja ta saab selle töö eest töötasu ning saab väärilist palka. /.../ Juhatuse liige selgitab selliselt töötajale, et töötaja ei saagi aru, et toimub ettevõtte üleminek ja töötaja üldjuhul seda uurima ei hakka, sest ta saab oma palga kätte. /.../ Ainukene asi on see töötasu vähendamine, millega töötaja rahul ei ole ja tema õigustunnet riivab.*“ Ekspertide hinnangul säilitatakse lepingulisi suhteid sellepärast, et nende kaudu saab samaväärsetel tingimustel tehinguid edasi teha ning säilitada turupositsioon. Ekspertide hinnangul ei ole kliendid ja tarnijad teadlikud, et nad ettevõtte varjatud ülemineku tehinguahelas osalevad. Intervjueeritava C hinnang oli järgmine: „*Kui tarnija mingit kaupa müüb, siis üldjuhul nad ei ole sellest teadlikud /.../ Kui neil ei ole probleeme ja arved on makstud, siis see ei tekita talle probleeme, et mõni leping muutus või tekkis uus klient/tarnija temale.*“

Ettevõtte varakogum võib üle minna osaliselt või täielikult, kuid see peab olema sellises mahus, et uus ettevõtte saaks majandustegevusega jätkata (käesolev töö, lk 9). Ettevõttes on vara olulise väärtusega, mis läheb üle osaliselt või täielikult teise ettevõttesse. Vara üleminek on oluline nendes ettevõtetes, kellel on varad spetsiifilised ja kallid. Varjatud üleminekul kasutatakse kolmandaid isikuid sellepärast, et oleks keerulisem tuvastada ettevõtte üleminekut ja varakogumi üleminekut varjata. Kolmandad isikud võivad olla ka „tühjad ettevõtted“, kellel puudub reaalne majandustegevus ja kasutavad variisikuid (käesoleva töö, lk 18). Varjatud üleminekul asutatakse uus ettevõtte sellepärast, et kasutada teda kui „vahe lülina“, „tühja ettevõttena“ või mõne teise vormina, mille kaudu saab varjatult üleminekut teha. Uue ettevõtte kaudu saab vara varjatult tehingu või seaduse alusel

üle anda teisse ettevõttesse, kus jätkatakse vana juriidilise keha majandustegevusega. Uut ettevõtet juhib edasi vana ettevõtte juhatuse liige ja selle varjamiseks valitakse juhatusse vana juhatuse liikmega seotud isikuid variisikutena. Sellest tulenevalt on oluline varjatud ülemineku analüüsimisel teha põhjalik analüüs ettevõtte taustast ja ettevõttega seotud isikutele ning kasutada leitud tulemusi tõenditena. Eksperti hinnangul esineb harva selliseid juhtumeid, kus ettevõtte läheb varjatuna üle ilma kolmandate isikute kasutamisetä või uue ettevõtte loomiseta. Eksperti hinnangul suurema käibemahuga ettevõtted kasutavad kolmandaid isikuid maksupettuse tehinguahelas rohkem kui väiksema käibemahuga ettevõtted, kellel ei ole oodata suurt varalist kasu ülemineku varjamisel.

Töötajate üleminekul on oluline tagada töötajate õiguste kaitse sellepärast, et ülevõtja võib eelmise ettevõtte töötajad vallandada või töölepingu tingimusi muuta ebasoodsamaks. Töötajatel on võimalik uue tööandjaga töösuhte lõpetada, kui töötingimusi on muudetud tema jaoks ebasoodsaks. (käesoleva töö lk 10) Töötajad ei ole üldjuhul teadlikud sellest, et nad on teisse ettevõttesse töötama läinud varjatud ülemineku käigus ja neil ei muutu ettevõtte varjatud ülemineku käigus eriliselt midagi peale selle, et neil on tööleping teise tööandja poolt sõlmitud. Ettevõtte varjatud üleminekul ei pruugi muutuda töötegemise koht ja töötajad saavad samades äriruumides samasuguseid või sarnaseid tööülesandeid jätkata. Neile ei ole oluline, et tööandja muutus ja teine tööleping sõlmiti. Oluline on neile see, et nad saavad samaväärset töötasu ja teevad samalaadseid tööülesandeid uues ettevõttes edasi. Töötajad ei ole teadlikud ettevõtte varjatud üleminekust ka sellepärast, et nad ei ole teadlikud sellisest maksupettuse vormist. Neil puuduvad teadmised, et on võimalik Töötamise registrist enda töötamise registreerimisi kontrollida ja vihjeid edastada läbi vihjeinfo Maksu- ja Tolliametile. Töötajatel on võimalik takistada ettevõtte varjatud ülemineku tegemist (kategooria 3) selliselt, et sellega mitte kaasa minna ja informeerida Maksu- ja Tolliametit (kategooria 5, kood 5.4).

Majandustegevuse käigus on kujunenud põhikliendid ja- tarnijad, kelle üleminekul saab jätkata samaväärsetel tingimustel tehingute tegemist ja säilitada samaväärset turupositsiooni. Ekspertide hinnangul ei ole lepingulised partnerid teadlikud, et nad ettevõtte varjatud ülemineku tehinguahelas osalevad. Lepinguliste suhete säilitamine teises ettevõttes on üks osa ettevõtte üleminekust, sest majandustegevuse käigus tekkinud kliendid ja tarnijad toovad kasumit (käesolev töö, lk 9). Varjatud ülemineku peamine põhjus lepinguliste suhete üleminekul on säilitada samaväärne turupositsioon majandusharudes, kus on konkurentsirikas keskkond. See tekitab ebaausat konkurentsi

erinevates majandusharudes, kus kohusetundlikel ettevõtjatel on keeruline konkurentsirikkas keskkonnas majandustegevusega jätkata võrreldes pahatahtlike maksumaksjatega (käesolev töö, lk 13). Kliendid ja tarnijad ei ole üldjuhul teadlikud ettevõtte varjatud ülemineku tehinguahelas osalemises, sest ettevõtte tegevus ei muutu, lepingulised tingimused jäävad samaks ja võib esineda ainult ärinime muutus. Ettevõtte varjatud ülemineku tehinguahelatesse sattumise vältimiseks on oluline kontrollida tehingupartnerite tausta ja maksukäitumist. Tehingupartnerite taustasid saab kontrollida MTA kodulehelt pakutavate päringute kaudu, mis on välja toodud MTA koduleheküljel (Maksu- ja Tolliamet, 2020). Tehingupartnerite tausta kontrollimisel selgub, kas koostööpartner on usaldusväärne või mitte. Tehingupartnerite tausta tuleb kontrollida ka juhul, kui pikemat aega on lepingulised suhted kestnud ja kui uued lepingud sõlmitakse uue ärinime alt.

Dokumendianalüüsis selgus, et varjatud üleminekut on rakendatud uuemat viisi selliselt, et majandusüksus killustati. Eksperdiintervjuude analüüsimisi tulemus kinnitas dokumendianalüüsi, kus selgus, et uuemal viisil on ettevõtte üleminekut varjatud majandusüksuse killustamise kaudu (kood 2.11) ja kasutati pankrotimenetlust enda kasuks. Ekspertide hinnangul tehti uuel meetodil ettevõtte ülemineku varjamist läbi pankrotimenetluse ja pärast seda majandusüksus killustati. Intervjueeritav B vastas järgmiselt: „/.../ See oligi sellepärast uudsem, et ettevõtte läks üle ja pärast seda kohe jaotati tegevused erinevatesse äriühingutesse. Töötajad ühte äriühingusse, tootmine teisse äriühingusse ja kolmas asi kolmandasse kohta. Selles asjas Riigikohus nõustus, et see killustamine ei välista ettevõtte üleminekut, sest ettevõtte läks ikkagi üle ja peale seda killustati ettevõtte. /.../ Lisaks oli seal tegemist pankrotimenetluse üleminekuga, mida analüüsis ka kohus ja seda praktikast esineb minu teada pigem vähem.“

Eksperdiintervjuus sooviti välja selgitada, milliseid toiminguid tuleb teha ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamiseks ja kuidas seda tõendada (kategooria 3) ning milliseid riskikohtasid tuleb arvestada varjatud ülemineku tuvastamisel. Dokumendianalüüsis selgus, et peamised riskikohad on vale õigusliku aluse kasutamine, kolmandate isikute tahte tuvastamata jätmine ja majandustegevuse eripära arvestamata jätmine. Ekspertide hinnangul tuleb teha tavapäraseid maksumenetluse toiminguid (kood 3.1), jälgida ettevõtte ülemineku kriteeriumeid (3.2), tuvastada ja määrata varakogum (kood 3.4), arvestada erinevate riskikohtadega (kood 3.3) ja tõendamise alustega (kood 3.5).

Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamisel tuleb koguda maksumaksjalt kui ka kolmandatelt isikutelt kirjalike kui ka suulisi tõendeid (dokumendid, selgitused), jälgida maksumenetluse põhimõtteid ja tõendamisel võtta aluseks ettevõtte ülemineku kriteeriumid ning kohtute seisukohad. Ettevõtte varjatud ülemineku tõendamiseks on keeruline koguda kirjalike- ja suulisi tõendeid sellepärast, et neid ei ole osapooltel olemas või neid varjatakse (käesolev töö, lk 18). Varjatud ülemineku tõendite kogumisel tuleb analüüsida, kas need tõendid on piisavad. Tõendite kogumisel tuleb arvestada sellega, et kirjalike dokumente ei esitata või need ei ole piisavad varjatud ülemineku tõendamiseks ja need võivad olla näilikud. Suulisi selgitusi tuleb võtta nii maksumaksjalt kui ka kolmandatelt isikutelt, kelleks on töötajad, kliendid ja tarnijad, tehingupartnerid ning teised isikud (käesolev töö, lk 16-17). Kui varjatud üleminekut ei ole võimalik tõendada otseste kirjalike- või suuliste tõendite kaudu, siis tuleb kaudsete tõendite kaudu tõendada. Kaudsed tõendid on need, kus on võimalik tuvastada kaudset tahteavaldust osapoolte vahel luua õiguslikke tagajärgi (käesolev töö, lk 17-18).

Peamised riskikohad (kategooria 3, kood 3.3) ekspertide hinnangul on ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel puudulikud kirjalikud- ja suulised tõendid, kohtute poolsed eriarvamused ja kriteeriumite tuvastamine. Varjatud üleminekul tuleb lähtuda jõustunud kohtulahendite seisukohtadest sellepärast, et paremini tõendada varjatud üleminekut. Kohtulahendites on kohtud teinud järeldusi ja selgitanud asjaolusid, mis aitavad maksuhalduritel seisukohtasid luua, tõendeid koguda ning kriteeriumeid hinnata. Eksperdiintervjuude läbiviimisel selgusid probleemkohad ja uuriti, milliste meetodite abil on võimalik varjatud üleminekut vähendada (kategooria 5). Intervjuudes selgus, et seadusandluses sätestatud karistusmeetmed on leebed, ettevõtjatel on madal maksutahe ja maksupettuse tehinguahelates osalevad isikud ei ole teadlikud selles osalemises. Ekspertide hinnangul tuleks seadusandlust muuta (kood 5.3), inimeste maksutahet suurendada (kood 5.2) ja teavitada varjatud ülemineku esinemisel Maksu- ja Tolliametit (kood 5.4). Nendest tulemustest lähtuvalt tehti ettepanekuid varjatud üleminekute vähendamise kohta.

Ekspertiintervjuude analüüsi eesmärk oli täiendada ja leida vastused uurimisküsimustele kaks ning kolm. Uurimisküsimusele kaks eksperdiintervjuude analüüsis vastuse leidmisel kokkuvõtlikult selgus, et peamised põhjused ettevõtte varjatud ülemineku rakendamisel on maksukohustuste vabanemine, majandustegevuse jätkamine, maksutahte puudumine ja varjata teist maksupettust. Eeltoodud tulemus täiendab dokumendianalüüsis selgunud tulemust, kus leiti, et ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse sellepärast, et vältida

maksukohustusi ja jätkata majandustegevust. Ekspertiintervjuude analüüsis selgus, et enimlevinumad tehingud on varjatud ülemineku tegemisel müügi-, liisingu- ja rendilepingud, mis kinnitab dokumendianalüüsis selgunud tulemust. Neid lepinguid on osapoolte vahel lihtne sõlmida ja ei nõua spetsiifilisi teadmisi. Intervjuude analüüsis selgus, et kolmandaid isikuid ja uusi ettevõtteid luuakse sellepärast, et teha varjatud ülemineku tuvastamist keerulisemaks ning kasutatakse kolmandate isikute teadmatust maksupettuse tehinguteahelas osalemises enda kasuks.

Analüüsis selgus veel, et töötajad ei ole enamjaolt teadlikud sellest, et varjatud üleminek tehti. Töötajatel on oluline, et nad saaksid tööandjalt samaväärselt palka ja töötaksid samaväärsete tingimustega edasi. Nendel ei muutu oluliselt midagi peale selle, et neil on uus tööandja ja võivad saada vähem palka. Kliendid ja tarnijad samuti ei teadnud, et nad maksupettuse tehinguteahelas osalesid ja nad ei kontrolli tehingupartnerite taustasid (pikemaajalised tehingupartnerid). Analüüsis selgus, et varjatud üleminekute tegemisel ei ole selgunud peamist majandusharu, kus kõige sagedamini neid tehakse. Kõige levinumad toimingud on ettevõtte ülemineku varjamisel vana juriidilise keha maksejõuetuks tegemine, variisiku juhtorganisse valimine, varakogumi müümine läbi kolmandate isikute või uue ettevõtte kaudu teisse juriidilisse kehasse ja kolmandate isikute teadmatuse ära kasutamine. Uurimisküsimusele kolm leiti analüüsis vastus, et peamised riskikohad ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel on ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel puudulikud kirjalikud- ja suulised tõendid, kohtute poolsed eriarvamused ja kriteeriumite tuvastamine.

Ettevõtte varjatud ülemineku vähendamiseks uuriti ka ekspertidelt ekspertiintervjuudes. Lahenduseks pakuti, et tuleks seadusandlust muuta karmimaks ja suurendada maksutahet. Sellest tulenevalt on esimene ettepanek: seadusandlust tuleks muuta selliselt, et varjatud ülemineku tuvastamisel oleksid karmimad karistusmeetmed. Varjatud ülemineku tuvastamisel seadusandluses kajastatud karistusmeetmed ei ole nii tõhusad ja nende kaudu ei saavutata eesmärgipärast mõju. Varjatud üleminekul on keeruline võtta vastutusele ettevõtet, kes on varatu ehk maksejõuetu. See võimaldab pahatahtlikel maksumaksjatel luua uuesti uue keha ja jätta maha maksejõuetu ettevõtte.

Teine ettepanek: Maksutahet saab suurendada läbi meedia (uuriv ajakirjandus, Pealtnägija, Eesti Ekspress, Äripäeva majandus jne), koolide, kõrgkoolide ja teiste asutuste kaudu. Teadvustada tuleks, miks on maksud ja mida see ühiskonnale annab, miks need on seadusesse kirjutatud ja mis kaasneb kui neid ei maksta (ilma jäämine riiklikest toetustest,

abimeetmetest). Maksumenetlusi tuleks teha võimalikult palju, et pahauksed ettevõtjad ei teeks varjatud üleminekuid ja saaksid aru, millised tagajärjed kaasnevad nende tegemisel. Suurtematel ettevõtetel tekib mainekahju varjatud üleminekute tegemisel, kus tehingupartnerid ei soovi nendega lepingulisi suhteid jätkata ja ettevõtte võib maksejõuetuks muutuda. Kolmas ettepanek: inimesi tuleks teadvustada ettevõtte varjatud üleminekust. Eksperdiintervjuudes ja dokumendianalüüsis selgus, et töötajad, kliendid ja tarnijad ei ole üldjuhul teadlikud varjatud ülemineku tehinguteahelas osalemises. See on üheks suureks probleemiks, sest töötajad, tarnijad ja kliendid osalevad teadmatuses maksupettuste tehinguteahelas ja see võib tuua ka teatud tagajärgi neile. Inimesi tuleks teadvustada meedias, ülikoolides ja teistes õppeasutustes ettevõtte varjatud ülemineku olemust, kuidas ta saaks vältida varjatud üleminekus osalemisest ja millised tagajärjed talle võivad kaasneda.

Üldiselt saab järeldada, et ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse kõikides majandusharudes. Kasutatakse kolmandate isikute, töötajate ja klientide ning tarnijate teadmatuset enda kasuks ja töötajaid ning lepingulisi suhteid tahetakse säilitada turupositsiooni säilitamiseks. Klientidele ja tarnijatele üldjuhul tehakse teateid ja sõlmitakse uued lepingud, millest tulenevalt saab järeldada, et nad ei kontrolli tehingupartnerite taustasid. Töötajad ei ole üldjuhul teadlikud sellisest maksupettuse vormist ja ei teata, kuidas seda takistada (vihjeinfo, Töötamise registrist töötamise registreerimise kontrollimine). Keerulisemad kohad varjatud ülemineku tõendamisel on olukorrad, kus on tehtud mitmete tehingupartneritega tehinguid (tuleb leida kindel tehingupaar ümberhindamiseks) ja puuduvad otsesed kirjalikud kui ka suulised tõendid ettevõtte ülemineku kriteeriumite tuvastamiseks. Levinumaid tehinguid sõlmitakse sellepärast, et nende kaudu on lihtne varakogum üle anda, ei nõua spetsiifilisi teadmisi ja on üks osa tavapärasest ettevõtlusest. Samuti levinumaid toiminguid tehakse sellepärast, et neid on mugav teha ja on olnud kasutusel aastate jooksul. Selleks on peamiselt kolmandate isikute ja nende teadmatus kasutamine, uute ettevõtete loomine, vara müümine levinumate tehingute kaudu erinevatel aegadel teistesse juriidilistesse vormidesse, töötajate, klientide ja tarnijate teadmatus kasutamine enda kasuks ja klientide ning tarnijate lepinguliste suhete säilitamine. Sellest tulenevalt saab järeldada, et karistusmeetmed ei ole pahausksetel maksumaksjatel tõhusad ja ei saavutata eesmärgipärast mõju varjatud üleminekute vähendamiseks.

KOKKUVÕTE

Ettevõtte üleminekut on võimalik teha seaduse- ja tehingu alusel, kus läheb ettevõtte osaline või täielik varakogum koos õiguste ja kohustustega üle uute ettevõttesse. Ettevõtte üleminek on lihtsustatud protsess, kus ettevõtte saab osaliselt või täielikult üle minna järgmisse ettevõttesse. Ettevõtte üleminekut kasutatakse pahauskselt maksukohustuste täitmiste vabanemiseks, teiste maksupettuste varjamiseks ja majandustegevuse jätkamiseks.

Lõputöö uurimisprobleemiks oli küsimus, kuidas tõendada ettevõtte varjatud üleminekut. Varjatud ülemineku tehingud ja toimingud on muutunud keerulisemaks/varjatumaks ning neid on keeruline kaudsete tõendite kaudu tõendada. Ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute ning nende levimuse tundmisel saab paremini tõendada ettevõtte varjatud üleminekut ja vähendada nende edaspidist tegemist.

Lõputöö eesmärk oli välja selgitada ettevõtte ülemineku varjamise tehingud ja toimingud ning nende rakendamise põhjused ja viisid Eesti praktika näitel. Millised on levinumad ja uuemad varjatud ülemineku tehingud ja toimingud ning kuidas nende levimust vähendada. Eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet.

Esimene uurimisülesanne oli uurida teooria abil ettevõtte üleminekut ja varjatud üleminekut maksuõiguses. Ettevõtte on võimalik üle minna tehingu- ja seaduse alusel ning varjatuna. Ettevõtte tehingulisel üleminekul on võimalik üle minna lepingute alusel, milleks on müügi-, üüri-, töö-, liisingu- ja teiste sarnaste lepingute alusel. Ettevõtte on võimalik üle minna seaduse alusel, milleks on võõrandamine täitemenetlus, seadusjärgses pärimises teatud osana muu pärandvara hulgast, üleminekuna äriühingu ühinemisel ning jagunemisel, pankroti- või sundmenetluse kaudu. Ettevõtte üleminekut varjavad ettevõtted, kellel on eesmärk maha jätta majandustegevuse käigus tekkinud maksukohustused.

Teiseks uurimisülesandeks oli analüüsida ettevõtte ülemineku varjamise tehinguid ja toiminguid Eesti kohtupraktika näitel. Uurimisülesande saavutamiseks tehti dokumendianalüüs, kus selgus, et ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse maksukohustuste vältimiseks ja majandustegevuse jätkamiseks. Maksukohustustest vabanemiseks kustutatakse ettevõtte Äriregistri teabesüsteemist ja kolmandate isikute ning uute ettevõtete loomise kaudu toimub varjatult varakogumi üleviimine selleks, et majandustegevus saaks jätkuda erinevates juriidilistes vormides. Kasutatakse ära kolmandate isikute (töötajate,

klientide ja tarnijate) teadmatus ettevõtte varjatud ülemineku kohta. Samuti toimub pankrotimenetluse kaudu varakogumi ülemineku varjamine, näilike tehingute kasutamine ettevõtte ülemineku varjamiseks ja maksueelise saamiseks, isikuvaheliste seoste kasutamine varjatult varakogumi üleminekuks ja turupositsiooni säilitamine lepinguliste suhete üleminekul.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Maksu- ja Tolliameti ekspertide seisukohti ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ning toimingute suhtes. Ekspertiintervjuude analüüsis selgus, et varjatud üleminekuid tehakse sellepärast, et vältida maksukohustuste tasumist, jätkata majandustegevusega ja varjata varasemalt tehtud maksupettusi. Ettevõtte varjatud üleminekuid tehakse kõikides majandusharudes, kus kasutatakse enimlevinuid tehinguid (müügi-, rendi- ja üürilepingud). Kliendid, tarnijad ja töötajad ei ole enamjaolt teadlikud ettevõtte varjatud üleminekus osalemises. Kliendid ja tarnijad üldjuhul ei kontrolli tehingupartnerite tausta, kui nad on nendega pikemaajaliselt koostööd teinud. Kõige uuemad tehingud ja toimingud ettevõtte varjatud üleminekul on majandusüksuse killustamine. Peamised riskikohad varjatud ülemineku tõendamisel on puudulikult kogutud tõendid, kriteeriumite tuvastamine ja kohtute poolsed eriarvamused.

Neljandaks uurimisülesandeks oli teha ettepanekuid ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute vähendamise kohta kohtulahendite ning ekspertiintervjuude alusel. Analüüsides selgusid peamised probleemkohad varjatud ülemineku tõendamisel on järgmised: seadusandlusest tulenevad karistusmeetmed on liiga leebed, ettevõtjatel puudub maksutahe ja kolmandad isikud ei ole teadlikud maksupettuses osalemises. Seadusandluses tulenevad karistusmeetmed ei ole tõhusad, et saavutada eesmärgipärast mõju ja vähendada varjatud üleminekute tegemist. Maksutahet saab suurendada läbi meediakanalite (uuriv ajakirjandus), õppeasutuste ja teiste asutuste kaudu (Töötukassa koolitused). Teadvustada tuleks maksude maksmise olulisust ja seda, millised karistused kaasnevad, kui neid ei maksta. Tuleb laiemalt kajastada infot, mis on ettevõtte varjatud üleminek ja miks selle tegemine on kahjulik riigile kui ka maksupettuses osalejatele.

Teemat on võimalik edasi täiendavalt uurida, kui tõhusad on karistusmeetmed ettevõtte varatud ülemineku takistamiseks Eesti kui ka Euroopa kohtupraktika näidetel. Kaasata saab teiste Euroopa Liidu riikide Maksu- ja Tolliameteid.

SUMMARY

A transfer of an undertaking can be made by operation of law and by deed, where part or all of the assets of the undertaking, together with the rights and obligations, are transferred to the new undertaking. A business transfer is a simplified process where a business can be transferred in part or in full to the next business. A transfer of an undertakings are used in bad faith to avoid tax liabilities, to conceal other tax evasion and to continue business activities.

The research problem for this thesis was how to detect a concealed transfer of an enterprise. Knowledge of the transactions and operations of disguised business transfers and their prevalence will help to better detect the existence of concealed business transfers and to reduce their future occurrence.

The aim of the thesis was to identify the transactions and operations of concealed transfers and the reasons for and ways of their implementation, using Estonian law practice as an example. What are the most common and recent hidden transfer transactions and operations and how to reduce their prevalence?

It is possible to transfer a company on a transactional, statutory, and disguised basis. Business transfers are concealed by unsuspecting companies that aim to avoid tax liabilities. Concealed transfers of a company are made to avoid tax liabilities in order to continue to carry on business, to remove a company from the business register in order to escape tax liabilities. Through third parties and the setting up of new companies, assets are covertly transferred so that business activities can continue in various forms. The ignorance of third parties about the form of the concealed transfer of business tax fraud is exploited. There is also the concealment of asset transfers through bankruptcy proceedings, the use of sham transactions to conceal the transfer of the business and to obtain a tax advantage, the use of inter-personal relationships to conceal asset transfers and the maintenance of market position through the transfer of contractual relationships.

The main problems in verifying a disguised transfer are: the penalties under the legislation are too lenient, traders have no tax intent and those involved in tax fraud are not aware of their involvement. This topic can be further explored by examining the effectiveness of sanctions to prevent the stealth transfer of an undertakings, using Estonian and European case law as examples.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Adelan KVH OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 11.10.2018 maksuotsuse nr 12.2-3/037202-15 tühistamiseks (2019) 3-18-2139.

Ashoka, M.L., Abhishek, N. & Divyashree, M.S., 2020. Accounting for Intangible Assets: An Analysis of IFRS and Non-IFRS Based Accounting Standards. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 19(1), pp. 53-62.

Bejan, F., 2013. The European Law regarding the Impact of Merger on Employees' Rights. *Romanian journal of European affairs*, 13(2), pp. 28-38.

Beltzer, R., 2007. The transfer of undertakings and the importance of taking over personnel – a vicious circle. *The International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, 23(1), pp. 139-155.

Bryman, A., 2012. *Social Research Methods*. 4th Edition. New York: Oxford University Press Inc.

Bujňáková, M., 2018. A few reflections on current tax law. *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu*, 6(1), pp. 9-22.

Carvalho, S., 2015. Analysis of the Portuguese legal framework concerning the safeguarding of employees' rights in the event of the transfer of an undertaking or an establishment compliance with the directive 2001/23/CE of 12 march 2001. *Juridical Tribune Journal*, 5(2), pp. 106-123.

Colliers International Advisors OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 22.01.2013 korralduse nr 13-7/140-20 tühistamiseks (2015) 3-13-371.

Deleanu, D., 2015. PERSONAL INSOLVENCY. *Lex et Scientia*, 22(2), pp. 75-81.

Dobrovič, J., Rajnoha, R., Voznakova, I. & Pártlová, P., 2019. Action plan on sustainability of fight against tax fraud and tax evasion: EU countries comparison. *Journal of International Studies*, 12(4), pp. 272-285.

Eesti Plasthelves OÜ (endine Eesti Plast OÜ) kaebus Maksu- ja Tolliameti 16. detsembril 2016. a maksuotsuse ja 9. veebruaril 2017. a vaideotsuse tühistamiseks (2019) 3-17-590.

Eesti Plasthelves OÜ (endine Eesti Plast OÜ) kaebus Maksu- ja Tolliameti 16.12.2016 maksuotsuse nr 12.2- 3/037262-20 ja 09.02.2017 vaideotsuse nr 6-1/3594-2 tühistamiseks (2018) 3-17-590.

Ghosheh, N.S. & Gill C., 2002. Transfer of Undertakings Directive: the History of a European Union Social Policy Directive. *International Journal of Employment Studies*, 10 (1), pp. 45-73.

Güldenkoh, M., 2014. *Improving Conditions For Transferring Family Enterprises In Estonia Discussions on Estonian economic policy*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://doi.org/10.15157/tprep.v22i2.11854> [Kasutatud 28.10.2020].

Jäätma, J., 2015. Sunniraha kui kohustatud isiku sundimise vahend ja sunnivahend. *Juridica*, 2015(10), lk 720-734.

Käerdi, M., Varul, P., Lang, R., Raidla, J. & Volens, U., 2006. Ettevõtja õigus. Tegevuskava ettevõtlike alase õiguskeskonna rahvusvahelise konkurentsivõime parandamiseks. *Juridica*, 2006(IV), lk 227-233.

Kalamatiev, T. & Ristovski, A., 2018. PROTECTION OF EMPLOYEES' RIGHTS IN THE EVENT OF COLLECTIVE REDUNDANCIES AND TRANSFER OF UNDERTAKINGS: Key Aspects of Harmonization between the EU and Macedonian Labour Law. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, 57(79), pp. 209-229.

Künnapas, K., 2011. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? *Juridica*, 2011(2), lk 118-128.

Laherand, M., 2008. *Kvalitatiivne uurimisviis*. Tallinn: OÜ Infotrukk.

LED Reklaamid kaebus OÜ Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 12.03.2012 maksuotsuse nr 12.2-3/1255-18 tühistamiseks (2013) 3-12-751.

Lehis L., 2012. Maksuõigus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda.

Lehis, L., 1998. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. *Juridica*, 1998(9), lk 434-443.

Leppik, M. & Lillsaar, M., 2013. *Ettevõtte üleminek maksuõiguses. Kohtupraktika analüüs*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.riigikohus.ee/sites/default/files/elfinder/analyyisid/2013/ettevotte_yleminek_maksuõiguses_m.lillsaar_m.leppik.pdf [Kasutatud 28.10.2020].

Macernyte-Panomarioviene, I., 2006. The Safeguarding of Employees` Rights in the Event of Transfers of Undertakings, Businesses or Parts of Undertakings or Businesses. *Jurisprudencija*, 4(82), pp. 54-60.

Maksu- ja Tolliamet, 2020. *Avalikud andmebaasid tehingupoole tausta analüüsiks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/maksukorraldus-maksude-tasumine/avalikud-andmebaasid-tehingupoole-tausta-analuusiks> [Kasutatud 23.04.2021].

Maksukorralduse seadus (2002) RT I, 30.06.2020, 30.

Malinen, P., 2004. Problems in transfer of business experienced by Finnish entrepreneurs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 11(1), pp. 130-139.

Milošević G.B. & Kulić M., 2015. Tax liability and fulfillment of tax obligations. *Zbornik radova (Pravni fakultet u Novom Sadu)*, 49(2), pp. 597-616.

Mirea, M. & Stroie, C., 2016. Concrete Aspects Regarding the Imputation of Current Tax Receivables in Insolvency Proceedings. *"Ovidius" University Annals. Economic Sciences Series*, 16(2), pp. 554-558.

Mohd Yusof, NAM. & Lai, ML., 2014. An integrative model in predicting corporate tax fraud. *Journal of Financial Crime*, 21(4), pp. 424-432.

Muda, M., 1996. Töötajate õiguste kaitse töandja maksejõuetuse korral. *Juridica*, 1996(2), lk 62-64.

Ong, R. & Sabapathy, S., 2012. An Examination and Critical Analysis of the Transfer of Business (Protection of Creditors) Ordinance: A Call for an Urgent Review. *Common Law World Review*, 41(3), pp. 197-218.

OÜ Gabariit kaebus Maksu- ja Tolliameti 5. novembri 2013. a korralduse nr 13-7/337-9 tühistamiseks (2015) 3-13-2479.

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 (2011) 3-3-1-20-11.

Rainone, S., 2018. Labour rights in the making of the EU and in the CJEU case law: A case study on the Transfer of Undertakings Directive. *European Law Journal*, 9(3), pp. 299-325.

Raluca, D., 2012. Reorganization of the employer. Impacts on the employment contracts. *Perspectives of Business Law Journal*, 1(1), pp.149-158.

SCANDINAVIAN FURNITURE OÜ kaebus Maksu- ja
Tolliameti 26.01.2015. a maksuotsuse tühistamiseks (2017) 3-15-1022.

Sergiu-Bogdan, C., 2018. Ghost Companies, Fiction or Reality? *"Ovidius" University Annals. Economic Sciences Series*, 18(2), pp. 583-587.

Suurkivi, K., 2013. Hankelepingu ülevõtmine. *Juridica*, 2013(9), lk 666-675.

Tamme, M., 2003. Ettevõtte tehingulise ülemineku mõningaid aspekte. *Juridica*, 2003(6) lk 400-407.

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

Tudose, B. & Strapuc, C., 2016. SPECIFIC MECHANISMS AND METHODS FOR ESTIMATING TAX FRAUD. *Studies and Scientific Researches. Economics Edition*, 2016(24), pp. 15-22.

Tuleaşcă, L., 2017. THE TRANSFER OF BUSINESS IN ROMANIA *. *Romanian Economic and Business Review*, 12(3), pp. 55-75.

Varul, P., 2010. Tahteavaldus ja selle tegemine. *Juridica*, 2010(7), lk 497-507.

Varul, P., 2011. Tühine tehing. *Juridica*, 2011(1), lk 35-46.

Varul, P., 2013. Maksejõuetuse areng Eestis. *Juridica*, 2013(4), lk 234-241.

Lisa 1. Eksperdiintervjuu küsimused

- 1) Miks tehakse ettevõtte varjatud üleminekuid ja mis on nende rakendamise laiem põhjus?
- 2) Milliseid enimlevinuid tehinguid ja toiminguid rakendatakse ettevõtte varjatud üleminekul ja kuidas neid rakendatakse?
- 3) Milliseid toiminguid tuleb teha, et tuvastada ettevõtte varjatud üleminek?
- 4) Milliseid riskikohti või takistusi esineb ettevõtte ülemineku tõendamisel?
- 5) Kui palju Teie kaasuseid on saanud positiivseid kohtuotsuseid ja milline kaasus on Teie jaoks kõige olulisem?
- 6) Kas Teie praktikas on esinenud kaasusi, mis on saanud negatiivse kohtuotsuse? Millistel põhjustel ja mida Te oleks võinud teisiti teha?
- 7) Kas Te võtate kohtute poolt esitatud seisukohti aluseks ettevõtte varjatud ülemineku tõendamisel ja miks?
- 8) Milline on tõhus meede, et vähendada ettevõtte varjatud üleminekute tegemist?
- 9) Milliseid uuemaid skeeme viimaste aastate jooksul on kasutatud?

Lisa 2. Andmekogumismeetodid uurimisküsimuste põhjal

Lisa 3 tabel 1. Andmekogumismeetodid uurimisküsimuste põhjal (autori koostatud)

Uurimisküsimused	Andmekogumismeetodid
1) Millised võimalused on ettevõtte ülemineku teostamiseks?	Teoriapõhine
2) Kuidas ja miks ettevõtte ülemineku osapooled väldivad kohustuste ja õiguste üleminekut?	Dokumendianalüüs Ekspertintervjuud
3) Millised raskused esinevad ettevõtte varjatud ülemineku tehingute ja toimingute tõendamisel?	Dokumendianalüüs Ekspertintervjuud

Lisa 3. Dokumendianalüüsi koodipuu

Lisa 4 tabel 2. Dokumendianalüüsi koodipuu (autori koostatud)

Uurimusküsimus 2	Uurimisküsimus 2 ja 3	Uurimisküsimus 2 ja 3
Kategooria 1	Kategooria 2	Kategooria 3
Maksu- ja Tolliameti poolt tuvastatud tehingute ja toimingute rakendamise viisid	Kaebaja poolsed vastuargumendid	Kohtute poolsed seisukohad
Kohtuasja number 3-15-1022		
Koodid	Koodid	Koodid
1.1 Majandustegevuse jätkumine	2.1 Tõendamata varakogumi üleminek	3.1 Tuvastada kolmandate isikute tahe
1.2 Kolmandate isikute osalus	2.2 Töötajate üleminek ei ole toimunud	3.2 Erapooletuse puudumine
1.3 Varakogumi müümine erinevatel aegadel	2.3 Kolmandate isikute tehinguid maksustatakse	3.3 Õigusliku aluse puudulikkus
1.4 Lepinguliste suhete jätkumine	2.4 Tootmisliini kasutamine ettevõtluses	3.4 Tehingute jada ekslik järeldus
1.5 Seotud isikud	2.5 Lepingulised suhted ei jätkunud	3.5 MKS § 37 ja KMS § 4 lg 2 p1 erisused
1.6 Töölepingu tingimuste muutmine		
1.7 Sisendkäibemaksu väärkajastamine		
Kohtuasja number 3-18-2139		
Koodid	Koodid	Koodid
1.1 Majandustegevuse jätkumine	2.1 Õiguselgusetu alus	3.1 Erinevad seisukohad
1.2 Seotud isikud	2.2 Ebaseaduslikult kogutud tõendid	3.2 Majandustegevuse eripära
1.3 Põhivara üleminek	2.3 Ekslikud järeldused	3.3 Varakogum määramata
1.4 Kolmandate isikute osalus	2.4 Puudulikud tõendid	3.4 Ettevõtted ei ole seotud
1.5 Töötajate üleminek	2.5 Maksejõuetus	3.5 Õigusliku aluse puudulikkus
1.6 Lepingusuhete üleminek	2.6 Maksumenetlust ei takistatud	3.6 Puudulikud faktilised asjaolud
1.7 Näilikud tehingud		3.7 Iseseisev majandusüksus
1.8 Maksumenetluse takistamine		
Kohtuasja number 3-13-371		
Koodid	Koodid	Koodid
1.1 Äriühingu Äriregistri teabesüsteemist kustutamine	2.1 Maksukohustuse lõppemine	3.1 Vaidlustamata asjaolud
1.2 Majandustegevuse jätkumine	2.2 Tõendamata üleminek	3.2 Töösuhete varjamine
1.3 Seotud ettevõtted	2.3 Kogenenumate töötajate üleminek	3.3 Seotud ettevõtted
1.4 Maksustatava käibe	2.4 Loomulik käibe sarnasus	3.4 Terviklik majandusüksus
	2.5 Vastuväited kaasamata	3.5 Osapoolte tahe
		3.6 Maksuvõla nõudmise õigus

omavaheline seos 1.5 Varade üleminek 1.6 Maksuvõla üleminek 1.7 Tasaarvelduskokkulepe 1.8 Kirjalike tõendite puudumine	2.6 Tasaarvelduskokkulepe	3.7 Eesmärgistatud tegevus 3.8 Kaebaja ekslikud vastuväited 3.9 Tegevusvaldkonna eripära 3.10 Lepingute üleminek
Kohtuasja number 3-12-751		
Koodid 1.1 Seotud ettevõtted 1.2 Eesmärgipärane tegevus 1.3 Vara üleminek 1.4 Põhitegevusala muutmine 1.5 Majandusüksuse omandamine 1.6 Laenukohustuse üleminek	Koodid 2.1 Ekslikud järeldused 2.2 Tõendamata üleminek 2.3 Ebaselged asjaolud 2.4 Vara omandamine 2.5 Äripinna kasutamine	Koodid 3.1 Majandusüksuse üleminek 3.2 Halduskohtu vale seisukoht 3.3 Kaebaja ekslikud väited 3.4 Varakogumi tuvastamine
Kohtuasja number 3-17-590		
Koodid 1.1 Pankrotimenetlus 1.2 Majandusüksuse üleminek 1.3 Tervikvara üleminek 1.4 Eesmärgipärane tegevus 1.5 Tegevusala ja-koha sarnasus 1.6 Töötajate üleminek	Koodid 2.1 Puudulik õiguslik alus 2.2 Tervikvara üleminek 2.3 Lepingute sõlmimine 2.4 Ekslikud järeldused	Koodid 3.1 Õiguslik alus 3.2 Seotud isikud 3.3 Pankroti kuulutamine 3.4 Tegevusala sarnasus 3.5 Majandusüksuse üleminek

Lisa 4. Eksperdiintervjuude koodipuu

Lisa 4 tabel 3. Eksperdiintervjuude koodipuu (autori koostatud)

Kategooriad	Koodid
Kategooria 1 Ettevõtte varjatud ülemineku tegemise põhjused	1.1 Maksupettuste varjamine 1.2 Maksukohustustest vabanemine 1.3 Maksukohustuste vältimine 1.4 Majandustegevuse jätkumine 1.5 Maksutahte puudumine
Kategooria 2 Ettevõtte varjatud ülemineku tehingud ja toimingud	2.1 Enimlevinumad tehingud 2.2 Uue keha loomine 2.3 Seotud isikud 2.4 Kolmandate isikute osalus 2.5 Vara üleminek 2.6 Ettevõtte pankrot 2.7 Töötajate üleminek ja teadlikkus 2.8 Lepinguliste suhete üleminek ja teadlikkus 2.9 Seaduse alusel üleminek 2.10 Uuemad tehingud ja toimingud
Kategooria 3 Ettevõtte varjatud ülemineku tuvastamine ja tõendamine	3.1 Maksumenetluse toimingud 3.2 Ettevõtte ülemineku kriteeriumid 3.3 Riskikohad 3.4 Varakogumi tuvastamine 3.5 Tõendamise alused
Kategooria 4 Ettevõtte varjatud ülemineku tegemise sagedus	4.1 Kindlat majandusharu ei ole 4.2 Toitlustus- ja ehitusvaldkond
Kategooria 5 Ettevõtte varjatud ülemineku vähendamise meetmed	5.1 Maksupettuses osalemise tagajärjed 5.2 Maksutahte suurendamine 5.3 Seadusandluse muutmine 5.4 Teavitused MTA-le

Lisa 5. Ettevõtte varjatud ülemineku kohtulahendid

Lisa 5 tabel 4. Ettevõtte varjatud ülemineku kohtulahendid (autori koostatud)

Kohtulahend ja periood	Ettevõtte varjatud ülemineku tehingud	Ettevõtte varjatud üleminek toimingud	Olulisus
2017. aasta kohtulahend 3-15-1022	Ostu-müügitehing, liisinguleping	Ostu-müügitehingu käigus majandusüksuse omandamine, kolmandad isikud ja nende teadmatus	Kohtulahend on oluline, sest kolmandate isikute teadmatusi kasutati enda kasuks ja isikutevahelise seose kaudu saadi majandustegevuse jätkamiseks vajalik varakogum soetada, MKS § 84 ekslik kasutamine.
2019. aasta kohtulahend 3-18-2139	Ostu-müügitehing, rendileping, laenuleping	Uue äriühingu loomine (kolmandate isikute osalus), lepingute alusel seadmete ja töötajate üleminek, seotud tehingud, näilikud tehingud	Kohtulahend on oluline sest, peale kolmandate isikute maksupettuses kasutamise looakse ka uusi äriühinguid varakogumi ülemineku varjamiseks. Kohtulahendis loodi uus äriühing varakogumi ülemineku varjamiseks ja lisaks tehti näilikud tehingud ning esinesid erinevad faktilised asjaolud (negatiivne kohtuotsus)
2015. aasta kohtulahend 3-13-371	Ostu-müügitehing, üürilepingud, tasaarvelduskokkulepe	Ostu-müügi tehingu käigus majandusüksuse omandamine, äriruumide üürimine, tasaarvelduskokkuleppe alusel majandusüksuse üleminek	Kohtulahend on oluline sest, ilma kolmandate isikute või uue ettevõtte loomiseta viidi varakogum varjatuna üle teise ettevõttesse. Kohtulahend peegeldab seda, kui lihtsalt on võimalik ettevõtte üleminekut varjata

<p>2013. aasta kohtulahend 3-12-751</p>	<p>Ostu-müügitehing, üürilepingud, laenuleping</p>	<p>Ostu-müügi tehingu alusel majandusüksuse omandamine, üürilepinguga reklaampindade üleminek, laenulepinguga laenukohustuste üleminek</p>	<p>Kohtulahend on oluline sest, varakogumi üleminekut varjati isikutevaheliste seoste kaudu ja varakogum viidi varjatult üle erinevatesse juriidilistesse kehadesse selleks, et varakogumiga saaks jätkata majandustegevust erinevates juriidilistes vormides</p>
<p>2018. aasta kohtulahend 3-17-590</p>	<p>Ostu-müügitehing, laenuleping, üürileping</p>	<p>Ettevõtte üleminek ja peale seda majandusüksuse "killustamine"</p>	<p>Kohtulahend on oluline, sest võrreldes teiste aastate kohtulahenditega rakendati kõige uuemat viis ettevõtte ülemineku varjamiseks, milleks oli majandusüksuse „killustamine“. Majandusüksus „killustati“ erinevate juriidiliste kehade vahel kohe peale enampakkumisel varakogumi soetamisel</p>