



RIIGIKOHUS  
\*\*\*\*\*

RIIGIKOHUS  
ÕIGUSTEABE OSAKOND

## **ETTEVÕTTE ÜLEMINEK MAKSUÕIGUSES**

**Kohtupraktika analüüs**

**Marelle Leppik, Maarja Lillsaar**

**kohtupraktika analüütikud (haldusõigus ja eraõigus)**

Tartu

2013 mai

## Sisukord

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| <b>1</b> | <b>Analüüsi eesmärk, uurimisküsimused ja allikad .....</b>   | <b>3</b>  |
| 1.1      | Eesmärk .....  | 3         |
| 1.2      | Uurimisküsimused .....   | 3         |
| 1.3      | Peamised allikad .....   | 4         |
| <b>2</b> | <b>Ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärk eraõiguses ja maksuõiguses.....</b>                             | <b>4</b>  |
| 2.1      | Ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärk eraõiguses .....   | 4         |
| 2.2      | Ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärk maksuõiguses .....   | 5         |
| <b>3</b> | <b>Ettevõtte ülemineku tuvastamine Riigikohtu halduskolleegiumi ja tsiviilkolleegiumi praktikas .....</b>  | <b>8</b>  |
| 3.1      | Ülevaade Riigikohtu praktikast .....   | 8         |
| 3.2      | Riigikohtu tsiviilkolleegiumi ja halduskolleegiumi praktika võrdlus .....                                  | 14        |
| <b>4</b> | <b>Ettevõtte ülemineku kriteeriumid .....</b>  | <b>15</b> |
| 4.1      | Ettevõtte ülemineku kriteeriumid Riigikohtu praktikas .....  | 15        |
| 4.2      | Kas KMS § 4 lg 2 p 1 on õigusselgusetu ettevõtte ülemineku kriteeriumide määratlemata jätmise tõttu? ..... | 16        |
| 4.2.1    | Alternatiiv 1: KMS § 4 lg 2 p 1 on õigusselgusetu .....  | 16        |
| 4.2.2    | Alternatiiv 2: KMS § 4 lg 2 p 1 ei ole õigusselgusetu .....  | 16        |
| <b>5</b> | <b>„Ettevõtte üleminek“ Euroopa Kohtu praktikas .....</b>  | <b>19</b> |
| 5.1      | Direktiivide 77/187/EMÜ ja 2001/23/EÜ kohaldamine.....   | 19        |
| 5.2      | Ettevõtte ülemineku tuvastamine.....   | 20        |
| 5.2.1    | Asjaolud ettevõtte ülemineku poolt .....   | 20        |
| 5.2.2    | Asjaolud ettevõtte ülemineku vastu .....   | 21        |
| <b>6</b> | <b>Kokkuvõte.....</b>  | <b>23</b> |

# 1 Analüüsi eesmärk, uurimisküsimused ja allikad

## 1.1 Eesmärk

Analüüsi eesmärk on selgitada ettevõtte ülemineku tuvastamise problemaatikat ja tähendust maksuõiguse kontekstis. Analüüsis antakse ülevaade Riigikohtu ja Euroopa Kohtu asjakohasest praktikast.

Esimene kord käsitles Riigikohus ettevõtte üleminekut 16.02.2000 tsiviilasjas nr 3-2-1-7-00.<sup>1</sup> 2013. aastaks on ettevõtte ülemineku temaatikaga tegelenud kõik kolleegiumid kokku rohkem kui kümnes kohtuasjas. Analüüsi kirjutamise hetkel on kahel kolleegiumi täiskoosseisul arutamisel kohtuasjad, milles ettevõtte ülemineku tuvastamine on keskseks küsimuseks. (Lahendite avalikustamise järel kirjutatakse analüüsile Lisa 1, milles tutvustatakse uut kohtupraktikat).

Pärast M. Vuti 2010. aastal avaldatud analüüsi „Ettevõtte üleminek“<sup>2</sup>, on Riigikohus mitmes lahendis andnud uusi selgitusi ettevõtte ülemineku tuvastamiseks. Seega on sobiv aeg kohtupraktika analüütiliseks vahekokkuvõtteks, eesmärgiga panustada aktuaalsesse diskussiooni ettevõtte ülemineku sõlmküsimuste üle.

## 1.2 Uurimisküsimused

1. Kas ettevõtte üleminekut maksuõiguses saab/tuleb eristada ettevõtte üleminekest eraõiguses?

Küsimus on tingitud asjaolust, et ühte õigusinstituuti on rakendamise selguse huvides mõistlik käsitleda samamoodi erinevates õigusharudes. Teisalt aga ei kattu täielikult ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärgid maksuõiguses ja eraõiguses.

2. Kas EL direktiivi 2001/23/EÜ "Äriühingute, ettevõtete või äriühingute või ettevõtete osade üleminekul töötajate õigusi kaitsvate liikmesriikide seaduste ühtlustamise kohta"<sup>3</sup> (EL direktiiv 2001/23/EÜ) on korrektne kasutada siseriiklikus õiguses maksukohustuse kindlaksmääramisel?

Küsimus on tingitud asjaolust, et EL direktiivi 2001/23/EÜ eesmärgiks on kaitsta töötajate õigusi ettevõtte ülemineku olukorras, mitte reguleerida maksuõiguslikke suhteid.

3. Kas käibemaksuseaduse<sup>4</sup> (KMS) § 4 lg 2 p 1 on vastuolus põhiseaduse<sup>5</sup> (PS) § 13 lõikega 2, kuna ei ole piisavalt õigusselge?

---

<sup>1</sup> Ettevõtte üleminekut käsitleti siis küll sel ajal kehtinud äriseadustiku § 5 lg 2 tähenduses.

<sup>2</sup> Vutt, M. Ettevõtte üleminek. Kohtupraktika analüüs. Tartu, 2010. Kättesaadav aadressil: [http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek\\_Margit\\_Vutt.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf) 07.05.2013.

<sup>3</sup> EL direktiiv 2001/23/EÜ, 21.03.2001. – EL Teataja: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:05:04:32001L0023:ET:PDF>. 07.05.2013.

<sup>4</sup> Käibemaksuseadus. 10.12.2003. - RT I 2003, 82, 554; RT I, 25.10.2012, 1.

<sup>5</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus. 28.06.1992. - RT 1992, 26, 349; RT I, 27.04.2011, 1.

Küsimus on tingitud asjaolust, et maksukohustuslane ei saa kriteeriumide määratlematuse tõttu oma tegevust ette planeerida. KMS § 4 lg 2 p 1 sätestab, et käivet ei teki ettevõtte või selle osa üleandmisest võlaõigusseaduse<sup>6</sup> (VÕS) tähenduses, kuid ei loetle ettevõtte ülemineku kriteeriume ehk tunnuseid, mille alusel maksuhaldur ettevõtte ülemineku hiljem tuvastab. Tsiviilseadustiku üldosa seadus<sup>7</sup> (TsÜS) § 66<sup>1</sup> ega VÕS § 180 lg 2 ei ole samuti ettevõtte ülemineku tunnuste määratlemisel piisavat abiks.

### 1.3 Peamised allikad

Analüüsi peamiseks allikaks on Riigikohtu halduskolleegiumi ja tsiviilkolleegiumi praktika, Euroopa Kohtu praktika, osaliselt on uuritud asjakohaseid ringkonnakohtute haldusasju. Võrdlevaks analüüsiks on kasutatud Saksamaa ja Iirimaa õigusakte. Sekundaarkirjandusest võib välja tuua L. Brinkmanni teose „*Teilentgeltliche Unternehmensnachfolge im Mittelstand: Ertrag- und schenkungssteuerliche Konsequenzen bei Einzelunternehmen und personengesellschaften*“<sup>8</sup>, kasutatud on Juridica artikleid<sup>9</sup> ja M. Vuti analüüsi „Ettevõtte üleminek“<sup>10</sup>.

Analüüsis esitatud seisukohtadel ei ole siduvat mõju ja need ei ole käsitatavad Riigikohtu seisukohtadena. Riigikohus võtab õiguslikke seisukohti ainult kohtulahendis.

## 2 Ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärk eraõiguses ja maksuõiguses

### 2.1 Ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärk eraõiguses

Erialakirjanduses on märgitud, et ettevõtte ülemineku regulatsiooni kehtestamise ajendiks Eesti õiguses oli võlausaldajate kaitsmise vajadus olukorra vastu, kus ettevõtja võõrandaks vähesoodsatel või kahjulikel tingimustel ulatusliku osa ettevõttesse kuuluvatest õigustest, tekitades endale seeläbi suutmatuse täita ettevõttesse kuuluvaid kohustusi ja kahjustades sellega põhjendamatult võlausaldajaid. Tänapäevaks on lisandunud ka teine oluline eesmärk – tagada ettevõtte käsitletava õiguste ja kohustuste kogumi üleandmise lihtsus võrreldes olukorraga, kus õigused tuleks üle anda õiguste loovutamise sätete alusel ja kohustused ning lepingud üle võtta vastavalt kohustuste ja lepingute ülemineku sätete alusel.<sup>11</sup>

<sup>6</sup> Võlaõigusseadus. 26.09.2001. – RT I 2001, 81, 487; RT I, 05.04.2013, 1.

<sup>7</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002. – RT I 2002, 35, 216; RT I, 06.12.2010, 1.

<sup>8</sup> Brinkmann, L. *Teilentgeltliche Unternehmensnachfolge im Mittelstand: Ertrag- und schenkungssteuerliche Konsequenzen bei Einzelunternehmen und personengesellschaften*, Berlin, 2005.

<sup>9</sup> Tamme, M. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. – *Juridica III/2009*, lk 400-407; Künnapas, K. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? – *Juridica II/2011*, lk 121.

<sup>10</sup> Vutt, M. Ettevõtte üleminek. Kohtupraktika analüüs. Tartu, 2010. Kättesaadav aadressil: [http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek\\_Margit\\_Vutt.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf) 07.05.2013.

<sup>11</sup> Varul, P., Kull, I., Kõve, V. et al. (Koost.) *Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn, 2006, § 180 komm 4.1.

Lisaks on oluline töötajate kaitse ettevõtte üleminekul. Töölepingu seaduse<sup>12</sup> (TLS) § 112 lg 1 kohaselt lähevad töölepingud muutumatul kujul üle ettevõtte omandajale vastavalt võlaõigusseadusele, kui ettevõtte jätkab sama või sarnast majandustegevust. Seejuures ei kohaldu VÕS §-s 181 sätestatud piiranguid töölepingute üleminekul. Nimetatud regulatsiooni aluseks on EL direktiiv 2001/23 "Ettevõtjate, ettevõtete või nende osade üleminekul töötajate õigusi kaitsvate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta".<sup>13</sup> Eesti kohtupraktikas on ettevõtte ülemineku sätete eesmärgi ja sisu selgitamisel olnud nimetatud direktiivi sätted aluseks mitte ainult töövaidlustes. Direktiivile on oma otsuste tegemisel tuginenud maksuhaldurid ning hiljem maksuotsuste vaidlustamise menetluste lahendites ka kohus.<sup>14</sup> Seega kohtupraktikas tuginetakse ettevõtte ülemineku tuvastamisel just ülal väljatoodud direktiivile.

## 2.2 Ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärk maksuõiguses

Maksuõiguses on ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärgiks, et maksuhaldur saaks esitada maksunõuded isikute vastu, kelle osas on veendumus, et algne kohustatud isik (maksukohustuslane) on oma ettevõtte (koos maksukohustusega) üle andnud.

Maksukorralduse seaduse<sup>15</sup> (MKS) § 37 kohaselt on ettevõtte või selle osa omandi või valduse ülemineku korral ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osaga olemuslikult seotud MKS § 31 lõikes 1 nimetatud nõuded ja kohustused, välja arvatud sunniraha maksmise kohustus, mis lähevad üle omandajale või valduse saajale vastavalt VÕS-s sätestatule. Kui maksuhaldur väidab, et tegu on ettevõtte üleminekul VÕS §-des 180 – 185 sätestatu mõttes, tuleb tehtud tehinguga MKS § 37 alusel lugeda ülelännuks ka maksukohustused.

Lisaks on maksuõiguse seisukohast oluline, kas tegemist on ettevõtte üleminekul või näiteks ettevõtte põhivara müügiga. MKS § 4 lg 2 punkti 1 kohaselt ei teki ettevõtte ega selle osa üleminekul käivet. Esimesel juhul käibemaksu maksmine ei pea, teisel juhul tuleb tehingult maksta käibemaksu. Kuid viimasel juhul võib tekkida olukord, kus müüja tehingult käibemaksu ei tasu, kuid ostja arvestab tehingult tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha ning riik jääb maksutulust ilma. Kui maksuhaldur tuvastab ettevõtte ülemineku, võib isik, kes arvas, et ta ostab ettevõtte põhivara, saada eelmise omaniku kohustused (maksuvõla) ning jääda ilma sisendkäibemaksu mahaarvestamise võimalusest.

Ühte õigusinstituuti (antud juhul „ettevõtte üleminekul“) on reeglina mõistlik sarnaselt sisustada eraõiguses ja avalikus õiguses. MKS § 37 sätestab, et maksuõiguses tuleb järgida VÕS § 180-185 regulatsiooni.

Euroopa Kohus on märkinud mõistete sisustamise kohta (konkurentsioõigusega seotud asjas), et nii nagu mõiste „ettevõtte“ konkurentsioõiguse tähenduses, mis avaldub selle õiguse

<sup>12</sup> Töölepinguseadus. 01.07.2009. – RT I 2009, 5, 35; RT I, 22.12.2012, 15.

<sup>13</sup> Vt ka käesoleva analüüsi ptk 5.

<sup>14</sup> Vutt, M. Ettevõtte üleminekul. Kohtupraktika analüüs. Tartu, 2010. Kättesaadav aadressil: [http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek\\_Margit\\_Vutt.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf) 07.05.2013.

<sup>15</sup> Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. - RT I 2002, 26, 150; RT I, 22.12.2012, 13.

kohaldamisel automaatselt, on ka mõiste „solidaarvastutus trahvi maksmise eest”, sõltumatu mõiste. Mõisteid tuleb tõlgendada nii, et arvestatakse eesmärki ja konkurentsioiguse süsteemi, mille osa mõiste on, ning vajaduse korral ka üldpõhimõtteid, mis tulenevad siseriiklikest õiguskordadest tervikuna.<sup>16</sup>

Kas ettevõtte ülemineku eesmärk ja tähendus kattuvad era- ja avalikus õiguses? Maksuõigusliku ja eraõigusliku ettevõtte ülemineku regulatsiooni kattuvus seisneb asjaolus, et mõlemal juhul on eesmärgiks tagada, et vara ei liiguks minema ilma kohustusteta (ükskõik, kas see kohustus on riigi või lepingulise võlausaldaja ees).<sup>17</sup> Teisalt võib argumenteerida, et eraõigussuhtes on ettevõtte ülemineku tuvastamisel ühe aspektina oluline kaitsta võlausaldajate huve ja teiseks on oluline kaitsta töötaja näol nõrgemat poolt, eesmärgiga anda talle võimalus nõuda kohustuste täitmist nii ettevõtte üleandjalt kui omandajalt. Seega on tihti ettevõtte üleandmise tuvastamisel eraõiguses oluline töötajate (rõhuasetusega kui töösuhtes nõrgema poole) õiguste kaitse. Maksuõigussuhtes ettevõtte ülemineku tuvastamisel ei oma töötajate kaitse tähendust, eesmärk nihkub riigi (kui avalik-õiguslikus suhtes tugevama poole) huvile tuvastada ettevõtte üleminek (eesmärgiga sisse nõuda maksud kui riigi tulu<sup>18</sup>).

Võib küsida, kas jõudude vahekorra tasakaalustamise huvides tuleks ettevõtte ülemineku tuvastamisele suhtuda erinevalt era ja avalikus õiguses?

Ettevõtte üleminek tuvastatakse kriteeriumide kogumi ja nende koosmõju kaudu.<sup>19</sup> Ettevõtte ülemineku kriteeriumide universaalset ja alati (nii haldus- kui tsiviilasjade lahendamisel) ühtmoodi kohaldatavat kataloogi anda ei ole võimalik.<sup>20</sup> Seega ei ole välistatud, et ettevõtte ülemineku tuvastamisel maksuõigussuhtes võib olulisemaks pidada ühede kriteeriumide (nende kogumi koosmõju) hindamist ning eraõigussuhtes keskenduda teistele kriteeriumitele. Selline lähenemine ei oleks uudne. Ettevõtte ülemineku tuvastamisel eristatakse prioriteetseid ja teisejärgulisi kriteeriume, olenevalt vaidluse olemusest. Näiteks immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine ehk organisatsiooniline tegur on tavaliselt olnud suurema kaaluga töövaidlustes.<sup>21</sup> Euroopa Kohus on seisukohal, et eri kriteeriumidel on erinev kaal ja

---

<sup>16</sup> Euroopa Kohtu 3. märtsi 2011. a otsus kohtuasjades T-117/07 ja T-121/07 (Areva, Areva T & D Holding SA, Areva T & D SA, Areva T & D AG, Alstom *versus* Euroopa Komisjon), p 213.

<sup>17</sup> KMS § 4 lg 2 p 1 säte on siiski erand, kuna võlausaldajate kaitse küsimus ei ole selles kontekstis primaarne.

<sup>18</sup> Antud teemaga haakub küsimus, kas riiki on mõistlik kohelda erinevalt teistest võlausaldajatest. Teatud valdkondades tunnustatakse, et riiki saab/tuleb kohelda erinevalt. Näiteks kehtiv riigivastutuse seadus ei reguleeri riigivastutusnõuete loovutamist. Kohtud on märkinud, et eraõigust analoogia korras kohaldada ei saa, kuna tuleks arvestada avalik-õiguslike suhete eripäraga (nt RKHKm 3-3-1-77-07, p 3 ja 5). Riigivastutuse seaduse eelnõu kohaselt on plaanis sätestada, et riigivastutusnõuete loovutamine ei ole võimalik. Kui eksisteerib valdkondi, kus riiki koheldakse erinevalt teistest võlausaldajatest, siis pigem ei saa ettevõtte ülemineku puhul, ilma igasuguste mõõndusteta, väita, et riigi erinev kohtlemine on välistatud. Vt ka Laaring, M. Riigivastutuse seaduse muutmise vajadus. Justiitsministeeriumi analüüs, 2009, lk 41. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.just.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=51165>. 20.04.2013.

<sup>19</sup> RKHKo 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p 11.

<sup>20</sup> Tamme, M. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. – *Juridica* III/2009, lk 182.

<sup>21</sup> Vutt, M. Ettevõtte üleminek, analüüs 2010, lk 10.

kohus peab erinevusega arvestama.<sup>22</sup> Sama mõtet on toonitanud Riigikohus oma praktikas.<sup>23</sup> Lisaks on kõik kriteeriumid üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid.

Samuti võib küsida, kas kriteeriumide tuvastamise aspektist tuleks maksuõiguses olla rangem kui eraõiguses. Kui asuda seisukohale, et Maksuametil on ettevõtte ülemineku tõendamisel lihtsam saada juurdepääs tõenditele (uurimisprintsip, teatud piirini kaasaaitamiskohustus), siis võiks maksuõiguses lähenemine ülemineku kriteeriumidele olla rangem. Ettevõtte ülemineku tuvastamisel sisustab riik eraisikute vahel sõlmitava tehingu eesmärgiga nõuda sisse maksuvõlg, riivates sh teatud määral lepinguvabadust. Näiteks asus Riigikohtu halduskolleegium 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 seisukohale, et ettevõtte üleminekut ei toimunud, viidates sealjuures puudustele maksuotsuse põhjendustes. Kolleegium leidis, et "maksuotsuse argumentidega ei ole piisavalt põhjendatud maksuhalduri järelalus, et OÜ Vaba 46 ja OÜ T.R.E.C. vahel on toimunud ettevõtte osa üleminek. Ettevõtte osa ülemineku kindlakstegemiseks peab analüüsima tehingute kõiki aspekte. Maksuhaldur ei ole võtnud seisukohta, milline varakogum moodustas ettevõtte, mille kaudu OÜ Vaba 46 tegutses ning milline osa sellest anti üle OÜ-le T.R.E.C." (p 11) Sellega võib tähelepanu juhtida maksuhalduri kohustusele tuvastada ettevõtte üleminek veenvalt ja motiveeritult. Kui riigi eesmärk on maksutulu jätkusuutlik kogumine,<sup>24</sup> siis ei ole ka maksuhalduril alati mõistlik ettevõtte ülemineku piiripealsetes olukordades otsustada ettevõtte ülemineku kasuks. Seda näiteks, kui maksuotsus põhjustab tagajärje, et majandusraskusesse sattunud ettevõtte tuleb likvideerida, mis tähendab, et tulevikus ei ole konkreetselt ettevõttelt enam makse üldse võimalik koguda.

---

<sup>22</sup> Vutt, M. Ettevõtte üleminek, analüüs 2010, lk 10.

<sup>23</sup> Ettevõtte ülemineku kriteeriumitel on eri tüüpi ettevõtete puhul erinev kaal. RKHko 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p 11.

<sup>24</sup> Võlaõiguses on ettevõtte üleminekul oluline, et läheksid üle kõik ettevõtte osad, sh kohustused, et võlausaldajate huvid oleks kaitstud. Tihti majandustegevuse kiire jätkamise huvides ollakse valmis ostma ettevõtte põhivara (ja nt sõlmitakse kohe uued töölepingud endiste töötajatega. Kui aga maksuhaldur hiljem otsustab, et tegemist ei olnud müügiga, vaid ettevõtte üleminekuga (kuna töölepingud võeti ju üle), siis antakse isikule üle ka kõik ettevõtte kohustused, sh nt ka maksuvõlg. Teoreetiliselt on võimalik hiljem esitada nõue endise müüja, maksuhalduri hinnangul ettevõtte üleandja vastu. Samas on tõenäoline, et pärast müügihinna, maksuvõlgade jne tasumist ei ole ettevõtte ostja/ülevõtja majanduslikult võimeline oma tegevust jätkama. Sellises majanduskeskkonnas hakkab töötajate kaitseks mõeldud regulatsioon toimima pigem töötajate kahjuks, kui samade töötajatega töölepingud sõlminud isik kvalifitseeritakse maksuhalduri poolt ettevõtte ülevõtjaks. Sellisel juhul näiteks toitlustamisega tegelev ettevõtte võib otsustada kergekäeliselt töötajatega lepingute lõpetamise kasuks, kuna uusi töötajaid leida pole ülemäära keeruline ning lisaks on uute töötajate palkamisel kergem alustada palgaläbirääkimisi. Vt ka L. Brinkmann, Teilentgeltliche Unternehmensnachfolge im Mittelstand: Ertrag- und schenkungssteuerliche Konsequenzen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, Schmidt (Erich), Berlin, 2005, S. 23.

### 3 Ettevõtte ülemineku tuvastamine Riigikohtu halduskolleegiumi ja tsiviilkolleegiumi praktikas

#### 3.1 Ülevaade Riigikohtu praktikast

Riigikohtu kolleegiumide praktika ülevaade on antud tabelis 1. Esitatud on andmed, millistes asjades on Riigikohus tuvastanud ettevõtte ülemineku, rakendanud direktiivi ja viidanud Euroopa Kohtu praktikale. (Tabelis kajastuvad ainult lahendid, milles Riigikohus on otsuse põhjendavas osas tegelenud ettevõtte ülemineku tuvastamisega sisuliselt.)<sup>25</sup>

| Riigikohtu halduskolleegiumi praktika (seis 07.05.13)  |   |   |  |
|--|---|---|--|
| Haldusasi  | Ettevõtte üleminek: tuvastati / ei tuvastatud                             | EL direktiivi rakendamine   | Viited Euroopa Kohtu praktikale  |
| 1. 16.12.2004, nr 3-3-1-82-04                          | Tuvastati ettevõtte üleminek.   | –   | –  |
| 2. 01.06.2011, nr 3-3-1-20-11                          | Ei tuvastatud ettevõtte üleminekut.                                       | –   | –  |
| 3. 06.04.2012, nr 3-3-1-6-12                           | Tuvastati ettevõtte üleminek.   | Rakendati EL direktiivi 2001/23/EÜ (viide läbi tsiviilasja 22.11.2011, nr 3-2-1-131-11 ja EK praktika). | EK 12.02.2009 otsus kohtuasjas nr C-466/07.  |
| 4. 28.11.2012, nr 3-3-1-45-12                          | Tuvastati ettevõtte kogemuse üleminek, mis võimaldas osaleda riigihankel. | –   | EK 10.12.1998 otsus liidetud kohtuasjas C-173/96 ja C-247/96, p 30;<br>Esimese Astme Kohtu 09.09.2009 otsus kohtuasjas nr T-437/05, p-d 91–94. |
| Riigikohtu tsiviilkolleegiumi praktika (seis 07.05.13) |   |   |  |
| Tsiviilasi   | Ettevõtte üleminek: tuvastati / ei tuvastatud<br>vm                       | EL direktiivi rakendamine   | Viited Euroopa Kohtu praktikale  |

<sup>25</sup> St Riigikohtu lahendite ületeksti otsingu kaudu – kasutades otsingut väljendi abil „ettevõtte üleminek“ – leiab rohkem lahendeid kui tabelis 1. Näiteks Riigikohtu halduskolleegiumi 15.03.2013 halduskoostus nr 3-3-1-89-11 käsitleti pigem näilikku tehingut. Kolleegium märkis, et MKS § 83 lg-le 4 või §-le 84 tuginemine on asjakohaseks tuginemist juhul, kui ettevõtte üleminek toimub kolmandate isikute osalusel toimunud tehingute kaudu, millega püütakse varjata teist tehingut (MKS § 83 lg 4) või mis ei vasta nende tegelikule majanduslikule sisule (MKS § 84).



|   |   |   |   |
|---|---|---|---|
| <b>1. 20.10.2009,<br/>nr 3-2-1-105-09</b> | Ettevõtte üleminekut ei tuvastatud.   | –   | –   |
| <b>2. 20.10.2010,<br/>nr 3-2-1-82-10</b>  | Asi saadeti uueks läbivaatamiseks ringkonnakohtule.                                 | EL direktiivile viitamine läbi EK praktika.<br>(Kuigi viidatud Euroopa Kohtu otsus tugines vanale direktiivile 77/187/EMÜ, nentis kolleegium, et sama põhimõte on kehtivas direktiivis 2001/23/EÜ p 16) | EK 17.12.1987otsus kohtuasjas C-287/86;<br>EK 24.02.2002 otsus kohtuasjas C-51/00.  |
| <b>3. 15.06.2011,<br/>nr 3-2-1-41-11</b>  | Asi saadeti uueks läbivaatamiseks ringkonnakohtule.                                 | Rakendati EL direktiivi 2001/23/EÜ.   | EK 18.03.1986 kohtuasi C-24/85;<br>EK 13.09.2007 kohtuasi C-458/05;<br>EK 10.12.1998 liidetud kohtuasjad C-127/96, C-229/96 ja C-74/97. |
| <b>4. 22.11.2011,<br/>nr 3-2-1-113-11</b> | Tuvastati ettevõtte üleminek.   | –   | –   |
| <b>5. 21.12.2011,<br/>nr 3-2-1-131-11</b> | Tuvastati ettevõtte üleminek.   | Rakendati EL direktiivi 2001/23/EÜ.   | EK 12.02.2009 otsus kohtuasjas C-466/07.  |
| <b>6. 04.01.2012,<br/>nr 3-2-1-129-11</b> | Ettevõtte ülemineku osas saadeti asi tagasi ringkonnakohtule uueks läbivaatamiseks. | –   | –   |

**Riigikohtu kriminaalkolleegiumi praktika (seis 07.05.13)**

| <b>Süüteoasi</b>                         | <b>Ettevõtte üleminek: tuvastati / ei tuvastatud vm</b>  | <b>EL direktiivi rakendamine</b> | <b>Viited Euroopa Kohtu praktikale</b> |
|--|--|----------------------------------|--|
| <b>1. 24.09.2009,<br/>nr 3-1-1-61-09</b> | Kriminaalkolleegium tegeles ettevõtte ülemineku tuvastamisega seoses kuriteo koosseisulise kahju kindlaksmääramise | –                                | –                                      |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
|  | problemaatikaga. Asi<br>saadeti uueks<br>arutamiseks esimese<br>astme kohtule. |  |  |
|--|--|--|--|

**Tabel 1.** Ettevõtte ülemineku tuvastamine Riigikohtu halduskolleegiumi, tsiviilkolleegiumi ja kriminaalkolleegiumi praktikas (uurimisperiood: 1993 – 2013 mai).

Järgnevalt uuritakse nn klassikaliste ja Eesti kohtupraktikas tunnustatud<sup>26</sup> ettevõtte ülemineku kriteeriumide kaudu, milliseid kriteeriume on kasutanud Riigikohtu halduskolleegium ja tsiviilkolleegium oma praktikas ettevõtte ülemineku tuvastamisel. Tabel 2 annab võrdleva ülevaate Riigikohtu halduskolleegiumi ja tsiviilkolleegiumi praktikast.

| Ettevõtte ülemineku kriteerium  | Halduskolleegium  | Tsiviilkolleegium  |
|---|---|--|
| <b>Ettevõtte tüüp</b>   | –   | –  |
| <b>Kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek</b> | <p><b>3-3-1-20-11:</b> põhiline etteheide maksuhaldurile, et viimane ei võtnud seisukohta, milline varakogum moodustas ettevõtte, mille kaudu osäühing tegutses ning milline osa sellest anti üle. Organisatsiooniliseks tervikuks oleva ettevõtte osa (käitise) üleminekut ei saa järeldada pelgalt asjaolust, et makseraskustesse sattunud osäühing võõrandas korteriomandid teisele äriühingule, kes korraldas poolelioleva elamu valmishitamise. (p 11)</p> <p><b>3-3-1-82-04:</b> ehitise võõrandamine isiku poolt on vaadeldav ettevõtte kui majandusüksuse üleandmisena Äriseadustiku § 5 tähenduses. (p 10)</p> | <p><b>3-2-1-105-09 (p 12), 3-2-1-113-11 (p 47), 3-2-1-82-10 (p 13) ja 3-2-1-129-11 (p 11):</b> TsÜS § 6 lg-s 3 sätestatud spetsialiteedi põhimõtte kohaselt tuleb iga ettevõttesse kuuluv õigus üle anda eraldi käsutustehinguga, mistõttu ei ole õige seisukoht, et ettevõtte saab üle minna ainult ühel õiguslikul alusel.</p> <p><b>3-2-1-82-10 (p 13), 3-2-1-41-11 (p 15) ja 3-2-1-129-11 (p 11):</b> Ettevõtte üleminekuks on vaja, et vara läheks üle kogumis, kuid mitte tingimata korruga ja ühe tehinguga.</p> <p><b>3-2-1-105-09 (p 12) ja 3-2-1-129-11 (p 11):</b> Kuna ettevõtte ülemineku eelduseks on ettevõttesse kuuluvate asjade ja õiguste kogumi üleandmine, tuleb omandajale üle anda ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad ja õigused.</p> |

<sup>26</sup> Vt nt RKHKo 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p 11.

|  |   |   |
|--|---|---|
|  |   | <b>3-2-1-82-10:</b> Oluline lisaks vara ja lepingute üleminekule hinnata ka muid kriteeriume ja seda eriti vaidluses, kus töötaja on esitanud nõude tööõigussuhtest tulenevas vaidluses. (p 16)   |
| <b>Üleandja ja omandaja tegevuskoht</b>  | –   | <b>3-2-1-129-11:</b> Ainuüksi selle tuvastamine, et isik I kasutab samu ruume ja müüb samu kaupu kui isik II, et isikute töötajad kattuvad osaliselt, isikute ärinimed on sarnased ning isikud on seotud juhtorganite kaudu, ei anna alust VÕS § 182 kohaldamiseks. (p 11)  |
| <b>Juhtorganite liikmete ja „omanike“ (osanikud, aktsionärid) ringi kattuvus</b> | <b>3-3-1-20-11:</b> Kolleegiumi hinnangul ei olnud selles asjas <u>määravaks</u> , et äriühingute juhatuse liikmed olid varasemalt äripartnerid. (p 11) | <p><b>3-2-1-129-11:</b> Ainuüksi selle tuvastamine, et isik I kasutab samu ruume ja müüb samu kaupu kui isik II, et isikute töötajad kattuvad osaliselt, isikute ärinimed on sarnased ning isikud on seotud juhtorganite kaudu, ei anna alust VÕS § 182 kohaldamiseks. (p 11)</p> <p><b>3-2-1-131-11:</b> Asjaolu, et ettevõtte üleandja ja omandaja juhtorganite liikmed ja omanikud on samad, võib olla ettevõtte üleminekut kinnitavaks argumendiks. Selles asjas on nimetatud isikud erinevad, kuid tuvastatud asjaolusid arvestades ei mõjuta see kohtute tehtud järeldust ettevõtte ülemineku kohta. (p 10)</p> |
| <b>Immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine</b>                   |   | <p><b>3-2-1-129-11:</b> Ainuüksi selle tuvastamine, et isik I kasutab samu ruume ja müüb samu kaupu kui isik II, et isikute töötajad kattuvad osaliselt, isikute ärinimed on sarnased ning isikud on seotud juhtorganite kaudu, ei anna alust VÕS § 182 kohaldamiseks. (p 11)</p> <p><b>3-2-1-129-11:</b> VÕS § 180 lg 2 järgi lähevad üle üksnes need ettevõttesse kuuluvad õigused ja kohustused, mis on ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad. Ettevõtte omaniku käenduskohustus võib, kuid ei pruugi alati olla seotud ettevõtte majandamisega. (p 11)</p>                                 |

|  |   |   |
|--|---|---|
| <b>Kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus</b>                        | –   | <b>3-2-1-131-11:</b> Arvestades kohtute poolt tuvastatud, ei välista see, et omandaja ei võtnud üle kliendilepinguid ega teeninda praegu tema kliente, ettevõtte üleminekut. Seda enam, et kohtud on tuvastanud, et isikute tegevus täielikult ei kattunud. (p 10)  |
| <b>Töötajate üleminek</b>  | –   | <p><b>3-2-1-129-11:</b> Ainuüksi selle tuvastamine, et isik I kasutab samu ruume ja müüb samu kaupu kui isik II, et isikute töötajad kattuvad osaliselt, isikute ärinimed on sarnased ning isikud on seotud juhtorganite kaudu, ei anna alust VÕS § 182 kohaldamiseks. (p 11)</p> <p><b>3-2-1-41-11:</b> Töövaidluse raames ettevõtte ülemineku kindlakstegemisel tuleb eelkõige kontrollida, kas üle on läinud iseseisev majandusüksus, mis jätkab oma tegevust. Kui terviklikku majandusüksust ei ole ettevõtluse eripära tõttu võimalik tuvastada, võib majandusüksuseks olla töötajate üksus, millel on püsivad ühised ülesanded. Asjaolu, et tööandjale endale jäi pärast vara võõrandamist olulises osas vara, ei tähenda, et kostjale ei saanud üle minna üksus, mis jätkas oma tegevust. (p 15)</p> |
| <b>Üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus</b> | <b>3-3-1-6-12:</b> Kolleegium viitas ringkonnakohtu otsusele, kus märgitakse, et maksuhaldur ja halduskohus on leidnud, et mõlemad isikud tegutsesid vastavalt enne ja pärast väidetavat ülevõtmist uute ja kasutatud Peugeot' sõidukite edasimüügi, hoolduse ja remondiga. Ringkonnakohus leidis, et tegelikult oli ajahetkeks, mil väidetav ülevõtmisprotsess algas, ettevõtte üleandja Peugeot' sõidukite edasimüügiõiguse ning volitatud remondiõiguse kaotanud ja seetõttu ei jäänud | <b>3-2-1-131-11:</b> Kolleegium nõustus maa ja ringkonnakohtu seisukohaga, et ülemineku tuvastamiseks piisas ka isikute tegevuse sarnasuse tuvastamisest. Isikute tegevused jäätmeloyal märgitud jäätmeliikide käitlemisel on piisavalt sarnased, et kinnitada järeldust ettevõtte ülemineku kohta. (p 10)  |

|   |  |   |
|---|--|---|
|   | ettevõtte identiteet samaks ning üleminekut ei toimunud. (p 8)   |   |
|   | <p><b>3-3-1-45-12:</b> Euroopa Kohus on leidnud, et ettevõtte ülemineku tõendamise otsustav kriteerium on asjaolu, kas üleantav majandusüksus säilitab oma identiteedi, mis tuleneb eelkõige sellest, et tema tegevus realselt jätkub. Üksnes asjaolu, et üleantava ettevõtte ning selle omandaja osutatavad teenused on sarnased, ei võimalda veel üheselt järeldada majandusüksuse üleminekut üksteisele järgnevate ettevõtjate vahel. Majandusüksuse identiteet on seotud ka muude elementidega, nagu selle personal, töö korraldus, tegevusmeetodid või kasutatavad töövahendid.</p> | <p><b>3-2-1-82-10:</b> Ettevõtte üleminekut reguleeriva direktiivi 2001/23/EÜ "Äriühingute, ettevõtete või äriühingute või ettevõtete osade üleminekul töötajate õigusi kaitstavate liikmesriikide seaduste ühtlustamise kohta" mõttes on üleminekuga tegemist juhul, kui üle läheb majandusüksus, mis säilitab oma identiteedi, st ressursside organiseeritud grupeeringu, mille eesmärk on tegeleda majandustegevusega, sõltumata sellest, kas see on tema pea- või kõrvaltegevus. (p 16)</p> |
| <b>Ettevõtte omandaja varasem tegevus</b>   | –  | –   |
| <b>Majandustegevuse jätkuvus (kui tegevus on vahepeal katkenud, siis katkevuse aeg)</b> | –  | <p><b>3-2-1-41-11:</b> Ettevõtte ülemineku eelduseks ei ole üleandja kogu majandustegevuse lõppemine. Oluline on teha kindlaks see, kas kostjale läks üle selline vara, millega seotud tegevuse tööandja lõpetas ja mida kostja jätkas. (p 15)</p>  |

|  |  |   |
|--|--|---|
|  |  | <p><b>3-2-1-131-11:</b> Asjaolu, et kohtute poolt <u>oli tuvastatud ettevõtte üleminek, ei muuda ka see, et omandaja ei jätkanud kohe pärast kinnistu soetamist igapäevase majandustegevusega.</u> See, et isik lõpetas oma tegevuse kolm kuud enne kinnistu üleandmist teisele isikule, ei ole ettevõtte ülemineku hindamisel tähtis. (p 10)</p> |
|--|--|---|

**Tabel 2.** Riigikohtu halduskolleegiumi ja tsiviilkolleegiumi praktika võrdlus ettevõtte ülemineku kriteeriumide alusel (uurimisperiod: 1993 – 2013 mai).

### 3.2 Riigikohtu tsiviilkolleegiumi ja halduskolleegiumi praktika võrdlus

Riigikohtu haldus- ja tsiviilkolleegium on senise praktika kohaselt kõige enam tähelepanu pööranud ettevõtte ülemineku tuvastamisel kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminekule ning ettevõtte üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasusele. Halduskolleegium on lisaks kahele nimetatule kasutanud ettevõtte ülemineku tuvastamisel juhtorganite liikmete ja omanike (osanikud, aktsionärid) ringi kattuvuse tunnust. Ettevõtte tüüpi ja ettevõtte omandaja varasemat tegevust ei ole kriteeriumina kasutanud ei haldus- ega tsiviilkolleegium.

Töötajate üleminek ei ole halduskolleegiumi senise praktika kohaselt olnud maksuasjades ettevõtte ülemineku hindamisel oluline. Küll aga on halduskolleegium 06.04.2012 asjas 3-3-1-6-12 viidanud EL direktiivile 2001/23/EÜ "Ettevõtjate, ettevõtete või nende osade üleminekul töötajate õigusi kaitsvate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta".<sup>27</sup> Halduskolleegium viitas EL direktiivile 2001/23/EÜ läbi tsiviilkolleegiumi praktika, selgitades, et 21.12.2011 tsiviilasjas 3-2-1-131-11 on märgitud, et direktiivi mõttes on üleminekuga tegemist juhul, kui üle läheb identiteeti säilitav majandusüksus (direktiivi 2001/23/EÜ art 1 lg 1). Tsiviilkolleegium viitas EL direktiivile 2001/23/EÜ esmakordselt juba 20.10.2010 tsiviilasjas 3-2-1-82- 2010, mööndes samuti ülal märgitud, et ettevõtte üleminekuga on tegemist juhul, kui üle läheb majandusüksus, mis säilitab oma identiteedi, st ressursside organiseeritud grupeeringu, mille eesmärk on tegeleda majandustegevusega, sõltumata sellest, kas see on tema pea- või kõrvaltegevus.<sup>28</sup>

<sup>27</sup> RKHKo 06.04.2012 nr 3-3-1-6-12, p 11.

<sup>28</sup> RKTko 20.10.2010 nr 3-2-1-82-10, p 16.

## 4 Ettevõtte ülemineku kriteeriumid

### 4.1 Ettevõtte ülemineku kriteeriumid Riigikohtu praktikas

Riigikohtu halduskolleegium selgitas 01.06.2011 otsuses nr 3-3-1-20-11, et ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist.<sup>29</sup> Võttes arvesse eelnevat, nimetas halduskolleegium ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks mh (st tegemist on avatud loeteluga):

- 1) ettevõtte tüüp;
- 2) kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
- 3) immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
- 4) kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
- 5) üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
- 6) majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
- 7) nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
- 8) ettevõtja omandaja varasem tegevus;
- 9) üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus.<sup>30</sup>

Esimeseks ettevõtte ülemineku kriteeriume käsitlevaks Euroopa Kohtu lahendiks loetakse 1986. aasta Spijkersi kohtuasja<sup>31</sup>, mille p-s 13 loetletud ettevõtte ülemineku kriteeriumid kattuvad oluliselt halduskolleegiumi avatud loeteluga.

Riigikohtu tsiviilkolleegium ei ole näitlikku kriteeriumide loetelu oma praktikas välja toonud, kuid viitas 15.06.2011 asjas nr 3-2-1-41-11 Spijkersi kohtuasjale. Tsiviilkolleegium selgitas Spijkersi asja p 11 näitel, et ettevõtte ülemineku tõendamisel on otsustav, kas majandusüksus säilitab oma identiteedi, st kas tegevus tegelikult jätkub või alustatakse seda uuesti.<sup>32</sup> Tabelis 1 toodud kolleegiumide praktika võrdlus näitab, et ettevõtte ülemineku kriteeriumide kasutamise osas on halduskolleegiumi ja tsiviilkolleegiumi praktikas ühiseid jooni.

<sup>29</sup> RKHKo 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p 11.

<sup>30</sup> RKHKo 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p 11.

<sup>31</sup> „In order to determine whether those conditions are met, it is necessary to consider all the facts characterizing the transaction in question, including the type of undertaking or business, whether or not the business's tangible assets, such as buildings and movable property, are transferred, the value of its intangible assets at the time of the transfer, whether or not the majority of its employees are taken over by the new employer, whether or not its customers are transferred and the degree of similarity between the activities carried on before and after the transfer and the period, if any, for which those activities were suspended. It should be noted, however, that all those circumstances are merely single factors in the overall assessment which must be made and cannot therefore be considered in isolation.“ Euroopa Kohtu 18. märtsi 1986. a otsus kohtuasjas C-24/85 (Jozef Maria Antonius Spijkers *versus* Gebroeders Benedik Abattoir CV ja Alfred Benedik en Zonen BV), p 13.

<sup>32</sup> RKTko 15.06.2011 nr 3-2-14-11, p 15. Tsiviilkolleegium viitas Spijkersi kohtuasja p-le 11: „It follows that the decisive criterion for establishing whether there is a transfer for the purposes of the directive is whether the business in question retains its identity.“

KMS § 4 lg 2 p 1 sätestab, et käivet ei teki ettevõtte või selle osa üleandmisest VÕS-i tähenduses, kuid ei loetle ettevõtte ülemineku tunnuseid (kriteeriume). Kas kriteeriumid, mille abil ettevõtte üleminekut tuvastatakse peaksid olema selgemalt välja toodud kohtupraktikas või seaduse tasandil, et käibemaksukohuslastel oleks võimalik ettevõtte üleminekut ära tunda? Järgnevalt analüüsitakse, kas KMS § 4 lg 2 p 1 võib olla õigusselgusetu ettevõtte ülemineku kriteeriumide määratlematuse tõttu.

## **4.2 Kas KMS § 4 lg 2 p 1 on õigusselgusetu ettevõtte ülemineku kriteeriumide määratlemata jätmise tõttu?**

### **4.2.1 Alternatiiv 1: KMS § 4 lg 2 p 1 on õigusselgusetu**

Üks võimalik viis argumenteerida on, et KMS § 4 lg 2 p 1 kohaldamise eelduseks peavad olema seaduses või määruses antud kriteeriumid, millistest juhindudes oleks käibemaksukohuslastel võimalik ettevõtte üleminekut ära tunda. Arvestades, et MKS § 37 kohaselt lähevad ettevõtte või selle osa omandi või valduse ülemineku korral ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osaga olemuslikult seotud MKS § 31 lg-s 1 nimetatud nõuded ja kohustused, välja arvatud sunniraha maksmise kohustus, üle omandajale või valduse saajale vastavalt võlaõigusseaduses sätestatule, on riigil õigusselgusetu regulatsiooni puhul kasulik tõlgendada majanduslikes raskustes äriühinguga sõlmitud tehinguid ettevõtte üleminekuna, millega lähevad kaasa ka raskustes äriühingu maksuvõlad.

KMS § 4 lg 2 p 1 võiks lugeda õigusselgusetuks, kui asuda seisukohale, et "ettevõtte üleminek" on määratlemata õigusmõiste. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium märkis 13.06.2005 otsuse nr 3-4-1-5-05 p-s 16: "Määratlemata õigusmõiste on õigustehniline vahend, mille puhul seadusandja loobub detailsete ettekirjutuste andmisest seadustes enestes, delegeerides normi täpsustamise seaduse rakendajale. Kuna määratlemata õigusmõiste on seadusandja poolt loodud, tuleb seda sisustada seadusandja juhiste ja eesmärkide abil." KMS § 4 lg 2 p 1 kohaldamise kohta pole seadusandja aga juhiseid andnud.

### **4.2.2 Alternatiiv 2: KMS § 4 lg 2 p 1 ei ole õigusselgusetu**

Riigikohtu halduskolleegium selgitas 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12, et ettevõtte ülemineku kriteeriumid on üksikfaktorid (viimast rõhutab ka Euroopa Kohus), mida tuleb hinnata koosmõjus.<sup>33</sup> Samuti on tsiviilkolleegium 12.10.2010 asjas nr 3-2-1-82-10 märkinud, et ettevõtte ülemineku tuvastamiseks tuleb asjaolusid hinnata koosmõjus.<sup>34</sup> Lisaks on kriteeriumitel eri tüüpi ettevõtete puhul erinev kaal.

Seega isegi üksikfaktorite ammendava loetelu abil ei ole võimalik ette ennustada, millises koosmõjus üksikfaktoreid konkreetses kaasuses hinnata. Seega jääb jätkuvalt praktika kujundada, millised ettevõtte ülemineku kriteeriumid on asja lahendamisel (nt maksuõiguses) relevantset.

<sup>33</sup> RKHKo 16.04.2012 nr 3-3-1-6-12, p 12.

<sup>34</sup> RKTko 20.10.2013 nr 3-2-1-82-10, 17.



Pärast ettevõtte ülemineku kriteeriumide avatud loetelu sõnastamist halduskolleeegiumi praktikas, on ringkonnakohtud haldusasjade lahendamisel korduvalt viidanud Riigikohtu otsuses nr 3-3-1-20-11 nimetatud üheksale ettevõtte ülemineku kriteeriumile (KIS andmetel perioodil 01.06.2011 – 07.05.2013 Tartu ringkonnakohus kokku 9 otsuses, millest kolm 07.05.2013 seisuga on jõustumise ootel ja Tallinna ringkonnakohus kokku 26 otsuses, milles 4 on 07.05.2013 jõustumise ootel).

Näiteks on Tartu ringkonnakohus 16.03.2012 otsuses nr 3-10-1628 pidanud "põhilisteks ettevõtte üleminekut iseloomustavateks tunnusteks"<sup>35</sup> (viidates Riigikohtu halduskolleeegiumi otsusele nr 3-3-1-20-11, p 11) järgnevaid praktilisi aspekte: ostjale läksid üle iseseisva majandusüksusena tegutsemiseks (trükiplaatide tootmiseks) vajalikud asjad, ostja sõlmis uued töölepingud seni tootmisprotsessi läbi viinud kaheksast seitsme töötajaga samal päeval, kui seadmed ostis, eelnevaga läks üle ka vajalik oskusteave ning sisulist pausi majandustegevuses ei esinenud, majandustegevus jätkus samades ruumides ja sõlmiti uued lepingud varasemate koostööpartneritega.

Seega kohtupraktika kaudu on haldusasjade (maksuasjade) lahendamisel omaks võetud Riigikohtu 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 (p-s 11) nimetatud üheksa klassikalist ettevõtte ülemineku kriteeriumi.

Järgnevalt uuritakse võrdluseks, kuidas Iirimaal ja Saksamaal käsitletakse ettevõtte ülemineku kriteeriume. Iirimaa käibemaksuseadus (*The Value Added Tax Act 1972*) käsitleb ettevõtte üleminekut ning sellega seotud maksuvabastust (VAT 3(5)(b)(iii)) Eestile sarnaste avatud kriteeriumide kaudu, mida tuleb hinnata koosmõjus. Nimetatud seaduses on märgitud, et ettevõtte üleminekul võib eristada järgmise 7 elemendi üleminekut:

- 1) tööruumid (*premises*);
- 2) töötajad (*employees*);
- 3) vabrik (tehas) ja masinad (*plant and machinery*);
- 4) varud (*stock*);
- 5) ettevõtte maineväärtus (*goodwill*);
- 6) intellektuaalne omand (*intellectual property*);
- 7) võlgnikud (*debtors*).<sup>36</sup>

Klassikaline ettevõtte ülemineku hõlmab Iirimaal kõiki seitsset elementi, kuid mõnel ettevõttel ei ole oma olemusest tulenevalt mõnda komponenti. Kohtud on näiteks märkinud, et maksuvabastus ei laiene olukorrale, kus lähevad üle ainult ettevõtte varad (nt kauba müümine).<sup>37</sup>

<sup>35</sup> Tartu ringkonnakohtu 16.03.2012 haldusasi nr 3-10-1628, p 10; jõustunud.

<sup>36</sup> <http://www.irishstatutebook.ie/1972/en/act/pub/0022/print.html> 07.05.2013.

<sup>37</sup> <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/transfer-business.html#section3>

Ettevõtte üleminekut reguleerib Saksamaal eelkõige *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB) § 613a, milles on rõhk töötajate kaitsel, sätestades ülevõtuga kaasnevad õigused ja kohustused („*Rechte und Pflichten bei Betriebsübergang*“).<sup>38</sup> Seega normi tasandil ei ole ettevõtte ülemineku kriteeriume Saksamaal sätestatud. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavad kriteeriumid on nimetatud BGB § 613a kommentaarides (üsna sarnaselt RKHKo 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p-s 11 loetletud kriteeriumidele):

- 1) ettevõtte tüüp (omab tähendust majandusüksuse identiteedi määramisel);
- 2) materiaalsete vahendite ülemineku;
- 3) immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
- 4) kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
- 5) üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
- 6) kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
- 7) nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine.

Tegemist ei ole samuti ammendava loeteluga. BGB kommentaaride kohaselt võivad kõne alla tulla ka muud identifitseerivad tunnused, näiteks juhtorganite koosseis, ettevõtte ülesehituse või töökorralduse spetsiifilised meetodid jmt. Kõik kriteeriumid omavad sõltuvalt olukorrast ja ettevõtte laadist erinevat kaalu (nt suure hulga tootmisvahenditega ettevõtete puhul on suurem kaal just vahendite üleminekul, samal ajal kui nappide tootmisvahenditega ettevõtetes omab suuremat kaalu töötajaskonna ülemineku).<sup>39</sup>

BGB kommentaarides on lähtutud eelkõige Euroopa Kohtu praktikast. Euroopa Kohus on leidnud, et ettevõtte ülemineku tõendamise otsustav kriteerium on asjaolu, kas üleantav majandusüksus säilitab oma identiteedi, mis tuleneb eelkõige sellest, et tema tegevus reaalselt jätkub.<sup>40</sup> Euroopa Kohus leidis 24.01.2002 otsuses kohtuasjas C-51/00, et ettevõtte ülemineku hindamisel tuleb analüüsida selle kõiki aspekte, sh kas äriühingu kinnis- või vallasvara on üle läinud, vara väärtust ülemineku ajal, kas uus tööandja on enamiku töötajatest üle võtnud, kas kliendi- ja muud ärisuhted on üle läinud, majandustegevuse sarnasust enne ja pärast üleminekut, tegevuse peatumise aega ülemineku perioodil. Seega on oluline lisaks vara ja lepingute üleminekule hinnata ka muid kriteeriume ja seda eriti vaidluses, kus töötaja on esitanud nõude tööõigussuhtest tulenevas vaidluses.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> BGB § 613a saksa keeles: [http://www.gesetze-im-internet.de/bgb/\\_613a.html](http://www.gesetze-im-internet.de/bgb/_613a.html); BGB ametlik tõlge inglise keeles: [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_bgb/englisch\\_bgb.html#p2440](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_bgb/englisch_bgb.html#p2440). 07.05.2013.

<sup>39</sup> Palandt, § 613a, Rn 9; vt ka Vutt, M. Ettevõtte ülemineku kohtupraktika analüüs 2010, lk 6j. L. Brinkmann, *Teilentgeltliche Unternehmensnachfolge im Mittelstand: Ertrag- und schenkungssteuerliche Konsequenzen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften*, Schmidt (Erich), Berlin, 2005, S. 27ff.

<sup>40</sup> Euroopa Kohtu 12. veebruari 2009. a otsus kohtuasjas C-466/07 (Landesarbeitsgericht Düsseldorf (Saksamaa) eelotsusetaotlus - Dietmar Klarenberg *versus* Ferrotron Technologies GmbH), p 53.

<sup>41</sup> Euroopa Kohus 24. jaanuari 2002. a otsuses kohtuasjas C-51/00 (Temco Service Industries SA *versus* Samir Imzilyen jt). Viidatud on sellele Euroopa Kohtu lahendile nt: RKTKo 20.10.2010 nr 3-2-1-82-10, p 16.

Seega toetab eelnev analüüs järeldust, et KMS § 4 lg 2 p 1 ei ole vastuolus PS § 13 lg-ga 2. Kohtupraktika kaudu on maksuasjade lahendamisel omaks võetud Riigikohtu 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 (p-s 11) nimetatud üheksa klassikalist ettevõtte ülemineku kriteeriumi. Ka teistes riikides (nt Saksamaal) on avatud ettevõtte ülemineku kriteeriumide kataloog antud väljaspool õigustloovat akti. Juhtnööre ettevõtte ülemineku kriteeriumide kasutamiseks leiab ka Euroopa Kohtu praktikast.

## 5 „Ettevõtte üleminek“ Euroopa Kohtu praktikas

### 5.1 Direktiivide 77/187/EMÜ ja 2001/23/EÜ kohaldamine

Varasemalt kaitses töötajate õigusi ettevõtte üleminekul EL direktiiv 77/187. Nüüdseks on see aga asendatud EL direktiiviga 2001/23/EÜ. Nimetatud direktiivide tekstid on suures osas identsed (kattuvad osad on välja toodud ka direktiivi 2001/23 II lisas). Seega saab ka direktiivi 77/187 kohaldamisega seotud küsimusi analüüsida.

Töölepingute üleminekul erisuunaliste huvide konflikte kaaludes võeti vastu direktiiv 2001/23/EÜ, mida töölepingute ülemineku osas rakendatakse 2009. aastal jõustunud TLS §-ga 112. Töölepingute üleminek on nii töötajate kui ka riigi huvides. Töötajad on huvitatud töökoha säilimisest ning riigi huvides on maksude laekumine, tööhõive ning sotsiaalkindlustussüsteemi vähene koormatus. Huvide konflikt tekib, kuna ettevõtte omanikul on omandiõiguse kaudu soov ettevõtet vallata, kasutada ja käsutada, mida kammitseb mh töölepingute kohustuslik üleminek.<sup>42</sup>

Euroopa Kohtu praktika ettevõtte ülemineku analüüsimisel on seotud just nimetatud direktiivide tõlgendamisega.<sup>43</sup> EL direktiivi 77/187/EMÜ artikli 1 lõike 1 ja direktiivi 2001/23/EÜ artikli lõike 1 punkti a kohaselt kohaldatakse direktiivi „äriühingu, ettevõtte või selle osa ülemineku suhtes teisele tööandjale lepingu alusel toimuva ülemineku või ühinemise tulemusena”. Direktiivide kohaselt on üleminek direktiivi tähenduses oma identiteeti säilitava majandusüksuse üleminek ehk ressursside organiseeritud koondamine, mille eesmärk on majandustegevus põhi- või kõrvaltegevusena. Euroopa Kohtu praktikas hinnates tuleb siiski silma pidada, et viimane on seotud töötajate õiguste kaitse direktiivi tõlgendamisega. Lisaks eelnevale tuleb arvestada sellega, et Euroopa Kohus ei tegele niivõrd ettevõtte mõiste määratlemisega kui majandusüksuse identiteedi mõiste sisustamisega.<sup>44</sup>

Siit tekib küsimus, kas EL direktiivi, mille eesmärgiks on kaitsta töötajate õigusi ettevõtte ülemineku korral, on mööndusteta võimalik rakendada siseriiklikus õiguses käibemaksukohustuse kindlaksmääramisel? Seni on Riigikohtu tsiviil- ja halduskolleegium

---

<sup>42</sup> Künnapas, K. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? – *Juridica* II/2011, lk 121.

<sup>43</sup> Vutt, M. Ettevõtte üleminek. Kohtupraktika analüüs. Tartu, 2010, lk 9.

<sup>44</sup> Vutt, M. Ettevõtte üleminek. Kohtupraktika analüüs. Tartu, 2010, lk 7.

direktiivile viidanud. Riigikohtu halduskolleegium on viidanud direktiivile eelkõige läbi tsiviilkolleegiumi praktika 16.04.2012 lahendis haldusasjas nr 3-3-1-6-12 p-s 11.

## 5.2 Ettevõtte ülemineku tuvastamine

### 5.2.1 Asjaolud ettevõtte ülemineku poolt

EL direktiivide 77/187/EMÜ ja 2001/23/EÜ kohaldamiseks tuleb tuvastada, kas üleminek puudutab majandusüksust, mis säilitab pärast tööandja vahetumist oma identiteedi. Selleks et tuvastada, kas selline üksus säilitab oma identiteedi, tuleb arvesse võtta kõik kõnealust tehingut iseloomustavad faktilised asjaolud, mille hulka kuuluvad eelkõige asjaomase ettevõtte või majandusüksuse liik, kas üleminek puudutab materiaalseid varasid, nagu hooned ja vallasvara, immateriaalse vara väärtus ülemineku hetkel, kas uus tööandja võtab üle enamuse tema töötajatest, kas üleminek puudutab kliente, enne ja pärast üleminekut osutatavate teenuste sarnasus ning tegevuse võimaliku peatamise ajaline kestus.<sup>45</sup> Need asjaolud on kohustusliku üldhinnangu üksikud aspektid ning neid ei tohi hinnata eraldiseisvatena.<sup>46</sup>

Euroopa Kohtu olulisemaid seisukohti kuni 2010. aastani on juba käsitletud ka M. Vuti kohtupraktika analüüsis „Ettevõtte üleminek“<sup>47</sup>. Käesolevas analüüsi põhieesmärgiks on lisada värskem praktika (eelkõige 2012 – 2013). Ettevõtte ülemineku (peab silmas pidama, et Euroopa Kohtu praktikas on oluline pigem majandusüksuse identiteedi mõiste kui ettevõtte mõiste) kasuks nimetatakse Euroopa Kohtu praktikas järgnevaid asjaolusid:

- Ettevõtte ülemineku tuvastamiseks ei pea olema üle läinud 100% ehk kogu vara.
- Ettevõtte tegevuse katkematus räägib ülemineku kasuks.<sup>48</sup>
- Üleminekuga on tegemist juhul, kui üle läheb identiteeti säilitav majandusüksus, mis tähendab ressursside organiseeritud koondamist, mille eesmärk on majandustegevus põhi- või kõrvaltegevusena. Direktiivi 2001/23/EÜ art 1 lg 1 p-te a ja b tuleb tõlgendada nii, et need on kohaldatavad ka olukorras, kus üleantud ettevõtja või ettevõtte osa ei säilita oma organisatsioonilist iseseisvust, tingimusel, et erinevate üleantud tootmiselementide vahel on säilinud funktsionaalne side, mis võimaldab omandajal neid elemente kasutada samasuguseks

<sup>45</sup> Euroopa Kohtu 20. jaanuari 2011. a otsus kohtuasjas C-463/09 (CLECE SA versus María Socorro Martín Valor ja Ayuntamiento de Cobisa), p 34 ja seal viidatud kohtupraktika.

<sup>46</sup> Või nagu Euroopa Kohtu jurist sõõr Gordon Slynn kirjutas oma arvamuses kuulsa Spijkiers kohtuasja kohta: „But these are not all necessary prerequisites of a transfer in every case. A realistic and robust view must be taken and all the facts be considered.“ Euroopa Kohtu 18. märtsi 1986. a otsus kohtuasjas C-24/85 (Jozef Maria Antonius Spijkers versus Gebroeders Benedik Abattoir CV ja Alfred Benedik en Zonen BV), vt ka Euroopa Kohtu 20. jaanuari 2011. a otsus kohtuasjas C-463/09 (CLECE SA versus María Socorro Martín Valor ja Ayuntamiento de Cobisa), p 34.

<sup>47</sup> Vutt, M. Ettevõtte üleminek. Kohtupraktika analüüs. Tartu, 2010, lk 9-11.

<sup>48</sup> Euroopa Kohtu 2. detsembri 2009. a otsus kohtuasjas C-234/98 (G.C. Allen and Others versus Amalgamated Construction Co. Ltd), p-d 23, 32. Autorid nendivad, et kuigi tegevuse katkematus räägib alati ülemineku kasuks, siis üldteada asjaolu on, et katkestusest hoidutakse ka ettevõtet müües. Katkestuse korral on paratamatu tulu vähenemine, mis ei ole majandustegevuses kunagi soovitud tagajärg.

või analoogiliseks majandustegevuseks.<sup>49</sup> Erialastes artiklites kasutatakse viidatud kohtuasja näitena sellest, et majandusüksuse jagamine füüsiliselt eraldiseisvateks osadeks ei välista ettevõtte üleminekut.<sup>50</sup>

- Ettevõtte ülemineku hindamisel tuleks analüüsida selle kõiki aspekte, sh kas äriühingu kinnis- või vallasvara on üle läinud, vara väärtust ülemineku ajal, kas uus tööandja on enamiku töötajatest üle võtnud, kas kliendi- ja muud ärisuhted on üle läinud, majandustegevuse sarnasust enne ja pärast üleminekut, tegevuse peatumise aega ülemineku perioodil. Seega on oluline lisaks vara ja lepingute üleminekule hinnata ka muid kriteeriume ja seda eriti vaidluses, kus töötaja on esitanud nõude tööõigussuhtest tulenevas vaidluses.<sup>51</sup>
- Ettevõtte ülemineku tõendamisel on otsustav, kas majandusüksus säilitab oma identiteedi, st kas tegevus tegelikult jätkub või alustatakse seda uuesti.<sup>52</sup>
- Ettevõtte üleminek ei ole välistatud juhul, kui konkreetse ettevõtluse eripära tõttu ei ole terviklikku majandusüksust võimalik tuvastada.<sup>53</sup>
- Juhul, kui teatav üks liikmesriigi ametiasutus võtab üle teise ametiasutuse personali, kelle ülesanne on niisuguste abiteenuste nagu hooldusteenused ja halduslikud abiteenused osutamine koolides, on selle ülevõtmise näol tegemist ettevõtte üleminekinga, mis kuulub EL direktiivi 77/187/EMÜ kohaldamisalasse, juhul kui asjaomane personal koosneb niisuguste töötajate struktureeritud kogumist, keda selle liikmesriigi siseõigus kaitseb kui töötajaid.<sup>54</sup>

### 5.2.2 Asjaolud ettevõtte ülemineku vastu

Ettevõtte ülemineku vastu räägivad järgnevad asjaolud Euroopa Kohtu praktikas:

- Ettevõtte üleminekinga ei ole tegemist, kui üks ühing teeb teisele kättesaadavaks ainult töö tegemiseks vajalikud töötajad ja töövahendid.<sup>55</sup>
- Ettevõtte üleminekinga ei ole tegemist, kui kohalik omavalitsus, mis on andnud enda ruumide puhastamise eraõiguslikule ettevõtjale, otsustab viimasega sõlmitud lepingu üles öelda ja hakata ise nimetatud puhastusteenustega tegelema, võttes selleks tööle uued töötajad.<sup>56</sup>
- Selleks et EL direktiiv 2001/23/EÜ kohaldamisele kuuluks, peab üleminek puudutama stabiilset majandusüksust, mille tegevus ei piirdu vaid ühe kindla lepingu täitmisega. Üksuse

<sup>49</sup> Euroopa Kohtu 12. veebruari 2009. a otsus kohtuasjas C-466/07 (Dietmar Klarenberg *versus* Ferrotron Technologies GmbH) p 53.

<sup>50</sup> Nt Künnapas, K. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? – *Juridica* II/2011, lk 120.

<sup>51</sup> Euroopa Kohtu 24. jaanuari 2002. a otsus kohtuasjas C-51/00 (Temco Service Industries SA *versus* Samir Imzilyen jt), p 16.

<sup>52</sup> Euroopa Kohtu 18. märtsi 1986. a otsus kohtuasjas C-24/85 (Jozef Maria Antonius Spijkers *versus* Gebroeders Benedik Abattoir CV ja Alfred Benedik en Zonen BV), p 11.

<sup>53</sup> Euroopa Kohtu 13. septembri 2007. a otsus kohtuasjas C-458/05 (Mohamed Jouini jt *versus* Princess Personal Service GmbH (PPS)), p 32.

<sup>54</sup> Euroopa Kohtu 6. septembri 2011. a otsus kohtuasjas C-108/10 (Scattolon *versus* Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca), p 66.

<sup>55</sup> Euroopa Kohtu 19. septembri 1995. a otsus kohtuasjas C-48/94 (Ledernes Hovedorganisation, acting for Ole Rygaard *versus* Dansk Arbejdsgiverforening, acting for Strøm Mølle Akustik A/S), p-d 21 ja 22.

<sup>56</sup> Euroopa Kohtu 20. jaanuari 2011. a otsus kohtuasjas C-463/09 (CLECE SA *versus* María Socorro Martín Valor ja Ayuntamiento de Cobisa), p 43.

mõiste tähendab seega inimeste ja vara organiseeritud kogumit, mis võimaldab konkreetse eesmärgiga majandustegevuse elluviimist.<sup>57</sup>

- Identiteedi säilitamise küsimust tuleb hinnata asjaomase ettevõtja lepingu alusel toimuva ülemineku või ühinemise tehingu tegemise ajal. Sedalaadi tehing liigitatakse selles direktiivis silmas peetud „üleminekuks” vaid juhul, kui asjaomane üksus säilitab oma identiteedi.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> Euroopa Kohtu 29. juuli 2010. a otsus kohtuasjas C-151/09 (Federación de Servicios Públicos de la UGT (UGT-FSP) *versus* Ayuntamiento de La Línea de la Concepción, María del Rosario Vecino Uribe, Ministerio Fiscal), p 26.

<sup>58</sup> Euroopa Kohtu 29. juuli 2010. a otsus kohtuasjas C-151/09 (Federación de Servicios Públicos de la UGT (UGT-FSP) *versus* Ayuntamiento de La Línea de la Concepción, María del Rosario Vecino Uribe, Ministerio Fiscal), p 34.

## 6 Kokkuvõte

Kokkuvõttes on lühidalt vastatud analüüsi sisejuhatuses püstitatud uurimisküsimustele.

### **Kas ettevõtte üleminekut maksuõiguses saab/tuleb eristada ettevõtte üleminekust eraõiguses?**

Ettevõtte ülemineku eesmärk ei kattu täielikult maksuõiguses ja eraõiguses. Maksuõigusliku ja eraõigusliku ettevõtte ülemineku regulatsiooni kattuvus seisneb asjaolus, et mõlemal juhul on eesmärgiks tagada, et vara ei liiguks minema ilma kohustusteta (ükskõik, kas see kohustus on siis riigi või lepingulise võlausaldaja ees). Samas võib argumenteerida, et eraõigussuhtes on ettevõtte ülemineku tuvastamisel ühelt poolt oluline kaitsta võlausaldajate huve, teisalt on tähtis kaitsta ka töötaja näol nõrgemat poolt, eesmärgiga anda talle võimalus nõuda kohustuste täitmist nii ettevõtte üleandjalt kui omandajalt. Seega on tihti ettevõtte üleandmise tuvastamisel eraõiguses oluline töötajate (rõhuasetusega kui töösuhtes nõrgema poole) õiguste kaitse. Maksuõigussuhtes ettevõtte ülemineku tuvastamisel ei oma töötajate kaitse tähendust, eesmärk nihkub riigi (kui avalik-õiguslikus suhtes tugevama poole) huvile tuvastada ettevõtte üleminek (eesmärgiga sisse nõuda maksud kui riigi tulu).

Ettevõtte üleminek tuvastatakse kriteeriumide kogumi ja nende koosmõju kaudu.<sup>59</sup> Ettevõtte ülemineku kriteeriumide universaalset kataloogi aga anda ei ole võimalik.<sup>60</sup> Seega ei ole formaalset takistust, et ettevõtte ülemineku tuvastamisel maksuõigussuhtes rõhuda ühtede kriteeriumide (nende kogumi koosmõju) hindamisele ning eraõigussuhtes keskenduda teistele kriteeriumidele. Selline lähenemine ei oleks uudne, kuna ettevõtte ülemineku tuvastamisel juba eristatakse prioriteetseid ja teisejärgulisi kriteeriume. Viimast olenevalt vaidluse olemusest. Euroopa Kohus on seisukohal, et eri kriteeriumidel on erinev kaal ja kohus peab erinevusega arvestama.<sup>61</sup> Sama mõtet on toonitanud Riigikohus oma praktikas.<sup>62</sup> Lisaks on kõik kriteeriumid üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid.

Riigikohtu halduskolleegium selgitas 01.06.2011 otsuses nr 3-3-1-20-11, et ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist.<sup>63</sup> Võttes arvesse eelnevat, andis halduskolleegium ettevõtte ülemineku hindamiseks avatud kriteeriumide loetelu:

- 1) ettevõtte tüüp;
- 2) kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
- 3) immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
- 4) kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;

<sup>59</sup> RKHKo 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p 11.

<sup>60</sup> Tamme, M. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. – Juridica III/2009, lk 182.

<sup>61</sup> Vutt, M. Ettevõtte üleminek, analüüs 2010, lk 10.

<sup>62</sup> Ettevõtte ülemineku kriteeriumitel on eri tüüpi ettevõtete puhul erinev kaal. RKHKo 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p 11.

<sup>63</sup> RKHKo 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p 11.

- 5) üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
- 6) majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
- 7) nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
- 8) ettevõtja omandaja varasem tegevus;
- 9) üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus.<sup>64</sup>

Riigikohtu tsiviilkolleegium ei ole näitlikku kriteeriumide loetelu välja toodud, kuid Tabelis 2 toodud kolleegiumide praktika võrdlus näitab, et ettevõtte ülemineku kriteeriumide kasutamise osas on halduskolleegiumi ja tsiviilkolleegiumi praktikas ühiseid jooni. Riigikohtu haldus- ja tsiviilkolleegium on senise praktika kohaselt kõige enam tähelepanu pööranud ettevõtte ülemineku tuvastamisel kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminekule ning ettevõtte üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasusele. Halduskolleegium on lisaks kahele nimetatule veel kasutanud ettevõtte ülemineku tuvastamisel juhtorganite liikmete ja omanike (osanikud, aktsionärid) ringi kattuvuse tunnust. Ettevõtte tüüpi ja ettevõtte omandaja varasemat tegevust ei ole kriteeriumina kasutanud ei haldus- ega tsiviilkolleegium. Töötajate üleminek ei ole Riigikohtu halduskolleegiumi senise praktika kohaselt olnud maksuasjades ettevõtte ülemineku tuvastamisel keskne.

**Kas EL direktiivi 2001/23/EÜ, mille eesmärgiks on kaitsta töötajate õigusi ettevõtte ülemineku olukorras, on korrektne kasutada siseriiklikus õiguses käibemaksukohustuse kindlaksmääramisel?**

EL direktiivi 2001/23/EÜ üheks põhieesmärgiks on töötajate kaitse. Ka Euroopa Kohtu direktiivi praktika tõlgendamisele hinnangut andes tuleb silmas pidada, et vastav kohtupraktika on seotud töötajate õiguste kaitse direktiivi tõlgendamisega. Lisaks tuleb arvestada sellega, et Euroopa Kohus ei tegele direktiivi rakendamisel mitte niivõrd ettevõtte mõiste määratlemisega kui majandusüksuse identiteedi mõiste sisustamisega (nt praktikas kohaldatakse direktiivi ettevõtte ülemineku sätteid ka liikmesriigi ametiasutuse personali üleminekul teisele ametiasutusele).

Eesti kohtupraktikas on viidatud ettevõtte ülemineku kindlakstegemisel ka maksuvaidluste lahendamisel direktiivist tulenevatele kriteeriumitele ning sellekohasele Euroopa Kohtu praktikale. Ühelt poolt on ettevõtte ülemineku tuvastamise eesmärgid nii maksuõiguses, tööõiguses kui ka võlaõiguses erinevad. Teiselt poolt on direktiivi kohaldamine õigustatav sellega, et ettevõtte ülemineku kriteeriumeid ja nende hindamist ei ole sätestatud teistes allikates. Kohtupraktikat kujundades peaks silmas pidama ka eesmärki, et isikule, kes soovib ettevõtet üle anda, oleks selge ja ettenähtav, millise tehinguga on tegemist, et arvestada tehingu tagajärgedega. Kohtupraktika võimaldab erinevate kriteeriumide hindamisel paindlikkust ja maksuõiguses saab sellega arvestada.

<sup>64</sup> RKHKo 01.06.2011 nr 3-3-1-20-11, p 11.



**Kas KMS § 4 lg 2 p 1 on vastuolus PS § 13 lg-ga 2, sest ei ole piisavalt õigusselge ettevõtte ülemineku kriteeriumide määratlematuse osas?**

Riigikohtu halduskolleegium selgitas 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12, et ettevõtte ülemineku kriteeriumid on üksikfaktorid (viimast rõhutab ka Euroopa Kohus), mida tuleb hinnata koosmõjus.<sup>65</sup> Lisaks on kriteeriumitel eri tüüpi ettevõtete puhul erinev kaal. Samuti on tsiviilkolleegium 12.10.2010 asjas nr 3-2-1-82-10 märkinud, et ettevõtte ülemineku tuvastamiseks tuleb asjaolusid hinnata koosmõjus.<sup>66</sup> Seega isegi üksikfaktorite (ettevõtte ülemineku kriteeriumide) ammendava loetelu kaudu ei ole võimalik ette näha millises koosmõjus üksikfaktoreid konkreetse kaasuse lahendamisel hinnata. Seega jääb paratamatult praktika kujundada, millised ettevõtte ülemineku kriteeriumid on asjakohased maksuõiguses ja milliseid kriteeriume tuleks konkreetse ettevõtte ülemineku hindamisel üldse tuvastada. Kordame eespool väljendatud, et ettevõtte ülemineku kriteeriumide universaalset ja alati (nii haldus- kui ka tsiviilasjade lahendamisel) ühtmoodi rakendatavat kataloogi anda ei ole võimalik.

---

<sup>65</sup> RKHKo 16.04.2012 nr 3-3-1-6-12, p 12.

<sup>66</sup> RKTko 20.10.2013 nr 3-2-1-82-10, p 17.