

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Kardo Rander

**SIIRDEHINNA SIDUVATE EELKOKKULEPETE RAKENDAMISE
VÕIMALIKKUSEST EESTIS**

Magistritöö

Juhendaja
mag iur Hannes Lentsius

TALLINN
2019

Sisukord

Sissejuhatus	4
1. Siirdehindade regulatsioon	9
1.1. Siirdehinna regulatsiooni kujunemine	9
1.2. Siirdehinna reeglid kaasajal	15
1.3. Kehtiv siirdehindade regulatsioon Eestis.....	18
1.3.1. Turuväärtuse põhimõte.....	20
1.3.2. Seotud osapooled.....	21
1.3.3. Tehingute võrreldavus.....	22
1.3.4. Siirdehinna meetodid.....	23
1.3.5. Dokumenteerimise nõuded.....	26
2. Siirdehinna eelkõkkulepete võimalikkus Eestis	29
2.1. Siirdehinna eelkõkkulepete definitsioon.....	29
2.2. Siirdehinna eelkõkkulepete poolt- ja vastuargumendid	30
2.2.1. Pooltargumendid	30
2.2.2. Vastuargumendid	33
2.3. APA-de võimalik õiguslik vorm Eestis	37
2.4. APA kooskõla Eesti maksuõiguse üldpõhimõtetega	40
2.5. Maksuhalduri võimalus APA sõlmimisest keelduda	43
2.6. Riigilõiv	46
2.7. Võimalik APA menetlemise protseduur	48
2.7.1. Kõkkulepetele eelnev ettevalmistus ja läbirääkimised	48
2.7.2. APA taotluse ettevalmistamine	50
2.7.3. Taotluse sisu analüüsimine ning tingimuste läbirääkimine.....	54
2.7.4. APA sõlmimine.....	55

2.7.5. APA monitoorimine ja raporteerimine.....	56
Kokkuvõte	59
Advance Pricing Agreements in Estonia	64
Kasutatud kirjandus	70
Kasutatud õigusaktid	75
Kasutatud kohtupraktika.....	76
Muud allikad.....	76

Sissejuhatus

Siirdehind, ehk seotud isikute vahel tehtud tehingu hind, on tänapäeval üks suurimat kõneainet pakkuvaid maksuteemasid. Tegemist on maksuõiguse haruga, mis keskendub suurte ettevõtete kontsernisestele tehingutele, eelkõige reguleerimaks äriühingute tasemel tulumaksustamist ja seda kui suures ulatuses see peaks toimuma peaks. Selle tulemuse saavutamiseks näeb siirdehinna regulatsioon ette, et seotud isikute vahel tehtud tehingud peaksid vastama turuväärtuse põhimõttele. Teisisõnu öeldes, tehingud peaks seotud isikute nagu emaühing ja tema tütarühing vahel olema tehtud samadel alustel, mida oleks teinud kolmandad osapooled omavahel.

Miks siirdehinna teemad on nõnda olulised? Kui vaadata rahvusvahelist kaubandust, siis ligikaudu 80% maailma kaubandussuhetest teostatakse suurkontsernide poolt, kes omavad seotud osapooli erinevates riikides¹. Taoline olukord on tekkinud globaliseerumise tulemusel ning viitab sellele, et suurkontsernid ehk hargmaised ettevõtted juhivad rahvusvahelist majandust ning seeläbi mängivad olulist rolli riikide maksutulu kogumisel. Rahvusvahelistel ettevõtete üks eesmärkidest on ka võimalikult efektiivselt tegutseda ning teenida omanikele võimalikult suurt tulu. See omakorda tingib seda, et ettevõtted proovivad leida lahendusi, kuidas teenitud tulu võimalikult madala maksumääraga omanikeni suunata. Tulemuse saavutamiseks proovitakse kasutada erinevaid jurisdiktsioone, kus kehtivad madalamad maksumäärad ning seeläbi saavutada tulu väljavõtmisel kõige kasumlikum olukord. Võib juhtuda, et maksumaksja soovib ära kasutada madalamate maksumääradega territooriume ilma, et tulu oleks seal tekkinud. Samuti võidakse allokeerida suuremaid kulusid riikidesse, kus on kõrgem tulumaksukohustus, et seeläbi vähendada oma tulubaasi, millelt tulumaksu arvestatakse.

Siirdehinna reeglid ongi suuresti rakendatud selleks, et takistada hargmaistel äriühingutel liigutamast fiktiivselt oma tulusid või ka lisaks kulusid nendesse piirkondadesse, kus tulu ei ole tekkinud või kulusid ei ole kantud. Täpsemalt võib öelda, et siirdehinna reeglid piiravad läbi turuväärtuse põhimõtte selliste fiktiivsete kulude ja tulude jaotust läbi seotud isikute vahel tehtud tehingute.

Rahvusvaheliste ettevõtete tulude ja kulude jaotus ning sellega kaasnevad muud siirdehinna valdkonna aspektid on viimase kümnendi jooksul olnud ühed olulisemad maksuõiguse valdkonnad.

¹ United Nations. World Investment Report 2018, lk 27. Arvutivõrgus: https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2018_en.pdf (12.03.2019).

Aktuaalsus tuleneb ka sellest, et tihti seotud osapoolte vahel tehtud tehingud on ka mahult suured ning nende ebaõiglane hinnastamine võib riikidelt võtta ära suure osa õigustatud maksutulust. Probleemi lahendamiseks ei piisa ainult siseriiklikest meetmetest ning seda on märganud ka rahvusvahelised organisatsioonid nagu Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (edaspidi nimetatud kui OECD²), Euroopa Liit ning suurriikide foorum G20. Just G20 ja OECD koostöö tulemusel on püütud leida lahendusi suurkontsernide kasumi siirdamise ja maksubaasi kunstliku vähendamise vastu. Just selle teema valguses koostas OECD ühe läbi ajaloo suurima juhendmaterjali *Base Erosion and Profit Shifting* (edaspidi nimetatud kui BEPS), mis koosneb viieteistkümnest raportist ning on adresseeritud OECD liikmesriikidele mittesiduvate soovitude näol hargmaiste äriühingute maksunduslike probleemide lahendamiseks.

OECD on andnud aja jooksul ka märkimisväärse panuse siirdehinna teemade käsitlemisele ning seda läbi raporti *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*³ (edaspidi nimetatud kui OECD Siirdehinna Juhend) ning selle täiendatud versioonide. Raport on suunatud võrdväärselt maksumaksjatele kui ka maksuhalduritele ning annab praktilisi soovitusi kuidas seotud osapoolte vahel tehtud tehinguid käsitleda. Defineeritud on nii turuväärtuse põhimõtte ning kuidas seda peaks rakendama. Samuti käsitleb OECD Siirdehinna Juhend erinevaid majanduslikke meetodeid, mida peaks kasutama, et seotud isikute vahel tehtud tehingute turuväärtust leida ning tõestada. Ühtlasi toob ka OECD Siirdehinna Juhend välja erinevad võimalused, kuidas vältida võimalikke vaidlusi maksumaksjate ja maksuhaldurite vahel siirdehinna regulatsioonide tõlgendamisel.

OECD kui ka praktiseerivad maksunõustajad on rõhutanud, et siirdehinna valdkond ning sellega kaasnev turuväärtuse määramine ja tõestamine ei ole täppisteadus ning seeläbi regulatsiooni tõlgendamisel säilib teatav subjektiivsus⁴. See omakorda muudab reaalsemaks ohu, et maksuhaldur ja maksumaksja tõlgendavad siirdehinna regulatsioone erinevalt. Kui maksuhalduri hinnangul on maksumaksja teinud seotud isikuga tehinguga turuväärtusest madalamal tasemel ning seeläbi on maksumaksjal saamata jäänud mingi osa tulust, võib maksuhaldur korrigeerida tehingut turuväärtusega vastavaks ning maksustada tulumaksuga siirdehinna ning turuväärtuse vahe. Sama

² Ingl *The Organisation for Economic Co-operation and Development*.

³ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris 2017. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (12.02.2019) (edaspidi joonealuses märkuses kui OECD Siirdehinna Juhend).

⁴ A. Urquidi. *An Introduction to Transfer Pricing*. *New School Economic Review* no 3(1), lk 32. Arvutivõrgus: <https://nsereview.org/index.php/NSER/article/view/22/15> (01.04.2019).

kehtib ka liigsete kulude kandmisel, eelkõige kui maksumaksja on seotud isikuga teinud tehingu, mis hõlmab suuremaid kulutusi, kui seda oleks olnud mitteseotud osapoolte vahel tehtud tehingus, siis seeläbi võib väheneda maksumaksja tulubaas, millelt tulumaks arvestatakse. Ka sellises olukorras võib maksuhaldur tehingut korrigeerida ning leida õiglase väärtuse ning maksustada tehtud tehingu ja turuväärtuse vahe. Kuna hargmaised ettevõtted võivad omavahel teostada tehingud, mille mahud on suured, siis risk maksuhalduri korrigeerimistele omab märkimisväärset mõju. Seetõttu paljud maksumaksjad soovivad oma riske maandada ning vältida võimalikke vaidlusi maksuhalduriga kasutades OECD poolt väljapakutud lahendusi.

Üheks ennetavaks vahendiks, mida OECD välja pakub on siduvate siirdehinna kokkulepete sõlmimine ehk *Advance Pricing Agreements* (edaspidi nimetatud kui APA). Tegemist on kokkuleppega, mille raames maksuhaldur ja maksumaksja jõuavad ühtsetele arusaamadele, kuidas seotud isikute vahel tehtud tehingute turuväärtus kindlaks määrata. Üldjuhul sõlmitakse kokkulepe mingiks kindlaks ajaperioodiks, mille raames on kokkuleppe sisu siduv nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile. Mõningasi sarnasusi APA-ga võib tuua Eesti õiguses kehtiva siduva eelotsusega, mis on sätestatud maksukorralduse seaduse⁵ (edaspidi nimetatud kui MKS) §-is 91¹. Siduva eelotsuse puhul on maksumaksjal võimalik maksuhaldurilt küsida arvamust Eesti õiguses oleva maksusätte käsitlemise osas ning millele maksuhaldur annab juriidilise analüüsi tulemusel argumenteeritud otsuse. Kui esmapilgul tundub siduva eelotsuse ja APA vahe väike, siis sisuliselt on erinevused märkimisväärsed. Esmalt, MKS § 91² lg 2 toob sõnaselgelt välja, et siduva eelotsuse regulatsiooni ei kohaldata seotud isikute vaheliste tehingute turuväärtuse kindlaksmääramise osas. Teiseks, siduv eelotsus on siduv vaid maksuhaldurile, samal ajal kui APA puhul peaks kokkulepe olema siduv mõlemale osapooltele. Kolmandaks, kui siduv eelotsus on maksuhalduri juriidiline tõlgendamine sätte osas, siis APA puhul on tegemist pigem maksuhalduri ja maksumaksja vahelise kompromissiga siirdehinna reeglite rakendamisel.

Eesti kehtiv õigus APA-de taotlemist ette ei näe. Samuti nagu eelnevas lõigus viidatud, siis puudub maksumaksjatel võimalus saada maksualast kindlust ka läbi siduvate eelotsuste, sest MKS-i kohaselt neid seotud osapoolte vahelistele tehingutele ei kohaldata. Seega, kas Eesti õiguses puudub igasugune võimalus maksumaksjal saada kindlust oma tulevikus planeeritavate seotud isikute vahel tehtavate tehingute osas? Märkimisväärne on ka see, et Eesti on üks kolmest Euroopa

⁵ Maksukorralduse seadus - RT I 2002, 26, 150... RT I, 13.03.2019, 57.

Liidu liikmesriigist, kes ei ole APA-de käsitlust siseriiklikusse õigusesse rakendanud⁶. Autori hinnangul võib tegemist olla ühe olulise puudusena, mis kahjustab nii kohalike maksumaksjate huve ja paneb Eesti kui riigi halvemasse maksukonkurentsivõime positsiooni. Kindlustunne ja läbipaistvus on ühed olulisemad kriteeriumid, mida ettevõtjad jälgivad, kui sisenetakse uutele turgudele. Eesti võimalik halvem positsioon võrreldes teiste riikidega võib tingida väiksema investeringute mahu Eestisse, mis pärsiks majandusarengut. Seega, autor näeb APA-de regulatsiooni puudumist Eesti kehtivas õiguses probleemina.

Kuna iga riik saab kujundada oma siseriikliku maksuõiguse regulatsiooni, sealjuures võttes arvesse rahvusvahelisest õigusest tulenevaid piiranguid, siis üldlevinud lahendused ei pruugi olla sobivad kõikides riikides. Seetõttu ongi käesoleva töö eesmärk ongi uurida, kas Eestis on võimalik ja kasulik APA-de regulatsiooni rakendada?

Võttes arvesse ülaltoodud probleemi ning eesmärki püstitab autor hüpoteesi: Eesti siirdehinna regulatsiooni tuleks täiendada selliselt, et maksumaksjad saaksid maksuhaldurilt küsida siduvaid siirdehinna kokkuleppeid ehk APA-sid.

Tulenevalt käesoleva töö eesmärgist ja hüpoteesist analüüsib autor käesoleva töö raames järgnevat uurimisküsimusi:

- 1) Kas APA-de regulatsioon sobituks Eesti õigusesse ning oleks kooskõlas kehtivate maksumenetluse põhimõtetega?
- 2) Kas APA-de taotlemine on võimalik ainult siseriikliku õiguse alusel?
- 3) Mis on APA-de rakendamise poolt- ja vastuargumendid?
- 4) Mis vormis võiks APA-d Eesti õiguses olla kehtestatud ning missugune võiks olla APA-de taotlemise protsess?
- 5) Kas APA-de rakendamiseks peaks kehtivat regulatsiooni muutma?

Uurimisküsimuste analüüsimiseks on autor kasutanud süstemaatilist, analüütilist ning võrdlevat meetodit. Eelkõige lähtub autor OECD Siirdehinna Juhendist, mis ei ole küll liikmesriikidele siduv, kuid mida riigid kasutavad aluspõhimõtetena siseriikliku siirdehinna regulatsiooni koostamisel.

⁶ EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2017 (edaspidi joonealuses märkuses APA Statistika 2017). Arvutivõrgus: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/statistics_on_advance_pricing_agreements_2017_en.pdf, (03.01.2019).

Samuti on autor lähtunud rahvusvahelisest õigusalasest kirjandusest ning võrrelnud teiste riikide siseriiklikke APA-de regulatsioone.

Käesolev töö on jagatud kaheks peatükiks, millest esimene keskendub siirdehinna valdkonna teoreetilisele poolele. Autori hinnangul on teema käsitlemiseks oluline siirdehinna aluspõhimõtete ja regulatsioonide tundmine. See eeldab lühikest ekskursi siirdehinna tekkimise ajaloole, kehtiva rahvusvahelise siirdehinna põhimõtete ja alusallikate avamist ning ühtlasi Eesti siseriikliku siirdehinna regulatsiooni lühitutvustust.

Töö teine peatükk käsitleb uurimisküsimuste analüüsimist, ehk APA-de võimaliku rakendamise praktilist poolt. Selleks on autor analüüsinud võimalikke viise APA-de rakendamiseks ning hinnanud regulatsiooni poolt ja vastuargumente Eesti õigusesse üle võtmisel. Samuti toob autor töö teises pooles välja võimalikud lahendused ning soovitused, mida APA-de regulatsiooni rakendamisel võiks arvesse võtta.

Märksõnad, mis iseloomustavad käesolevat magistritööd: maksud, maksudest kõrvalehoidumine, turuväärtus.

1. Siirdehindade regulatsioon

1.1. Siirdehinna regulatsiooni kujunemine

Siirdehinna valdkonda võib pidada üheks maksuõiguse kitsaks nišiks, kuid vaatamata sellele on seotud isikute vaheliste tehingute maksualane käsitlemine üks olulisemaid maksuteemasid. Siirdehinna mõju tuleneb eelkõige selle suurest efektist majandusse ning maksundusse, mida tingivad suured rahvusvaheliste ettevõtete omavahelised tehingud. Võiks öelda, et mida suuremad tehingud, seda ulatuslikum maksualane mõju. Selleks, et avada käesoleva töö keskset teemat, milleks on ühe võimalikku siirdehinna vaidluste lahendamise instrumendi analüüsimine, on esmalt tarvis alustada teoreetilisest poolest. Teoreetilise poolega on võimalik avada seotud isikute vahel tehtud tehingute mõju maksundusse ning anda ka ülevaade kehtivast siirdehinna regulatsioonist.

Siirdehinna kujunemisest võiks ajaloolise ekskursi mõistes alustada 16. ja 17. sajandist, kui paljudel suurtel riikidel olid koloniaalmaad ning hakkas toimuma kaubavahetus emariigi ja koloniaalmaa vahel. Just seda aega peavad ajaloolased rahvusvaheliste äriühingute ehk hargmaiste ettevõtete algusaegadeks⁷. Kuigi rahvusvahelised tehingud olid sel ajal juba levinud, siis siirdehinna reeglite vajalikkust võis pidada väheseks, sest kaubandusmahud ei olnud märkimisväärsed ning erinevate maksujurisdiktsioonide ärakasutamine ei olnud veel levinud⁸.

Teema aktuaalsus tõusis oluliselt alles 20. sajandi alguses ning seda ka tänud ÜRO eellasele Rahvasteliidule, mis asutati peale Esimest maailmasõda 1919. aastal⁹. Rahvasteliit nägi muude tegevuste hulgas vajadust üha enamleviva tendentsi, rahvusvahelise kaubasuhtluse reguleerimise osas ning sellest ajendatuna avaldas 1932. aastal raporti *Taxation of Foreign and National Enterprises*, mis käsitles peatükis III ka rahvusvaheliste ettevõtete kasumi allokeerimist¹⁰. Rahvasteliidu poolt loodud dokument adresseeris püsivate tegevuskohtade maksustamist, eelkõige olukordades, kus ühe riigi äriühing tegutses teises riigis läbi püsiva tegevuskoha ning teenis seeläbi kasumit. Rahvasteliidu raporti kohaselt võis kasumi allokeerimisel lähtuda kolmest meetodist:

⁷ A. D. Chandler, Bruce Mazlish. *Leviathans: Multinational Corporations and the New Global History*. Cambridge University Press 2006, lk 48.

⁸ P. Bernholz, Manfred E. Streit, Roland Vaubel. *Political Competition, Innovation and Growth*. Springer-Verlag 1998, lk 279.

⁹ R. Heinig. *The League of Nations (Makers of the Modern World)*. Haus Publishing 2010, lk 1.

¹⁰ League of Nations. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Geneva 1932. Arvutivõrgus: https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-73-M-38-1932-II-A_EN.pdf (04.03.2019).

empiiriline meetod, valemipõhine allokeerimise meetod ning majandusüksuse lahususe meetod¹¹. Nende meetodite alusel pidi ettevõtte, kelle püsiv tegevuskoht oli mujal kui ettevõtte asukohariigis, allokeerima püsiva tegevuskoha kaudu teenitud tulu sinna riiki, kus püsiv tegevuskoht oli loodud. Allokeeritud tulu kuulus selles riigis maksustamisele. Oluline on siinkohal ära märkida, et majandusüksuse lahususe meetodi puhul võeti arvesse asjaolu, kuidas kolmandad osapooled oleks tehingu läbi viinud¹². Ehk sisuliselt hakkas kujunema turuväärtuse mõiste, mille kohaselt seotud osapoolte vahelist tehingut võrreldakse kolmanda osapoolega. Kuigi Rahvasteliidu panus turuväärtuse põhimõtte koostamisele oli märkimisväärne, siis eelnimetatud raport oli olemuselt pinnapealne ning ei andnud selget praktilist väärtust, mille alusel võinuks turuväärtuse põhimõtet rakendada sellises ulatuses nagu seda tehakse tänapäeval. Vaatamata sellele, kasutas Rahvasteliit turuväärtuse põhimõtet ka oma hilisemates väljaannetes ehk 1943. aasta mudelmaksulepingu regulatsioonis ning selle 1946. aasta täiendatud versioonis¹³.

Samaaegselt proovisid ka üksikud riigid turuväärtuse mõistet siseriiklikult sisustada. Näitena võib tuua 1920. aastad ja 1930. aastad, mil Prantsusmaa, Ühendkuningriigid kui ka Ameerika Ühendriigid kasutasid siseriiklikus õiguses turuväärtuse põhimõtet¹⁴. Siiski ei saa tolleaegseid reegleid pidada kaasaegsetega samaväärseks, eelkõige tulenevalt nende üldisest sõnastusest, mis ei võimaldanud nende praktilist käsitlust samaväärselt kui seda saaks rakendada kaasajal¹⁵.

Siirdehinna teema aktuaalsus tõusis oluliselt ka Teise maailmasõja järgsel perioodil, mil riigid hakkasid sõja tagajärgedest taastuma ning üles ehitama majandust. Lõpetati sõjatehnika tootmine ning arenema hakkasid eraettevõtted, mis suunasid oma tegevuse tarbekaupade ja tehnika tootmisele. Teise maailmasõja järgne aeg oli oluline eelkõige sellest punktist, et tööstuse arenguga hakkas toimuma ka globaliseerumine – suurenes märkimisväärselt ettevõtete ühinemine ning omandamine, mis omakorda tõi kaasa suuremaid rahvusvahelisi struktuure, kes omavahel hakkasid seotud osapoolte vahel tehingud teostama¹⁶. Peab arvestama, et globaliseerumine toob kaasa ka

¹¹ League of Nations, lk 24 - 32.

¹² D. Francescusi. The arm's Length Principle and Group Dynamics – Part 1: The Conceptual Shortcoming. International Transfer Pricing Journal, no 4 2004, lk 65.

¹³ L. Eden. Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America. University of Toronto press 1998, lk 108.

¹⁴ S. Huijbregtse. Transfer Pricing. International Management Forum 2010, lk 21.

¹⁵ J. Martens-Weiner. Company Tax Reform in the European Union – Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU. Springer Science Business Media Inc. 2006, lk 30.

¹⁶ H. Bierman, Jr. Pricing Intercompany Transfers. The Accounting review Vol. 34, no 3 1959, lk 429.

olukorra, kus rahvusvahelised ettevõtted soovisid hakata ära kasutama madala maksumääraga territooriume¹⁷, mille takistamine on siirdehinna regulatsiooni üks olulisemaid eesmärke.

Kui Rahvasteliit pani aluse arendamiseks välja turuväärtuse põhimõtet ettevõtete ja tema püsivate tegevuskohta kasumi allokeerimise osas, siis Euroopa Majanduskoostöö Organisatsioon ehk OEEC, mis on ühtlasi OECD eelkäija, laiendas turuväärtuse põhimõtet ka eraldiseisvate seotud osapoolte vahelistele tehingutele. Perioodil 1956 kuni 1960 tegutses OEEC töörihm mudelmaksulepingu koostamisega ning aastal 1960, kui OEEC-st kasvas välja OECD, avaldati esimene mudelmaksulepingu tööversioon, mis hõlmas ka artiklit 9 (1), mille alusel oli võimalik määratleda seotud osapoolte mõiste ning võimalus, millises olukorras võivad maksuhaldurid tehingu väärtust korrigeerida¹⁸. Sätte 9 (1) alusel peeti seotud osapoolteks äriühingut, kes kontrollib teist lepinguriigi äriühingut läbi juhtimise, kapitalistruktuuri või omandisuhte. Sama artikkel lisas veel seda, et kui seotud osapooled teostavad kommerts või finantstehinguid viisil, et jääb arvestamata tulu, mida tavapärasel olukorras arvestaksid kolmandad osapooled, siis on lepinguriigil õigus tehing ümber hinnata ning võtta teenimata jäänud tulu arvesse ning maksustada see vastavalt¹⁹.

Oluline on ka siinkohal mainida, et käesolev sõnastus on säilinud pea muutumatult tänapäeval kehtivas 2017. aastal jõustunud OECD mudelkonventsioonis²⁰. Ainus täiendus artiklisse 9 on sisse viidud 1977. aasta mudelkonventsioonis, mis lisab lõike 2 ning toob välja, et kui üks lepinguriik on turuväärtusele mittevastavat tehingut korrigeerinud, siis ka teine lepinguriik, kus kõnealune seotud osapool on asutatud, peaks korrigeerima ja arvesse võtma esimese lepinguriigi poolt tehtud korrekture²¹. Selline täiendus lisati eelkõige, et tagada mudellepingu üks kesksemaid funktsioone – kõrvaldada topeltmaksustamine, kui üks mudellepingus osalevate riikide maksuhaldur korrigeerib siirdehinda turuväärtusele vastavaks.

Oma olemuselt on mudelkonventsioon oluline komponent siirdehinna regulatsiooni kujunemisel, kuid selle suurimaks puuduseks võib pidada täpsete juhiste puudumist, mille alusel maksumaksjad ja maksuhaldur peaks soetud osapoolte vahelisi tehinguid käsitlema. Täpsete selgituste puudumine

¹⁷ P. Sikka, H. Willmott. *The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness*. Essex Business School 2014, lk 342.

¹⁸ K. Holmes. *International Tax Policy and Double Tax Treaties – An Introduction to Principles and Application*. IBFD Publications BV 2007, lk 58.

¹⁹ J. Wittendorff. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Kluwer Law International 2010, lk 153.

²⁰ OECD. *Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing 2017, lk 34.

²¹ J. Wittendorff, lk 99.

tõi endaga kaasa mitmeid probleeme ning erinevad tõlgendusi nii maksumaksja ja maksuhalduri vahel, kui ka maksuhaldurite vahel rahvusvahelisel tasemel.

Selleks, et lahendada möödarääkimisi maksuhaldurite vahel avaldas OECD 1979. aastal raporti „Siirdehinnad ja hargmaised ettevõtted”²², mille peamiseks eesmärgiks oli praktiliste siirdehinna küsimuste analüüsimine ja kitsaskohtade väljatoomine. Raportiga ei lahendatud küll praktilisi probleeme, kuid 1979. aasta OECD raportiga jõuti konsensusele järgnevates olulistes punktides²³:

- a) turuväärtuse põhimõtte on sobiv juriidiline meede, et allokeerida riikide vahel maksustamise tarbeks äritulu;
- b) siirdehinna probleemide sisustamisel ei tuleks neid segi ajada maksupettuste ja maksude vältimisega, isegi kui siirdehinna regulatsioon võib selliseid tulemeid kaasa tuua;
- c) raporti kaks eesmärki seisnevad riikide maksuhaldurite huvide kaitsmises ning topeltnaksustamise vältimises;
- d) eelistatum siirdehinna määramise meetod, mida tuleks hierarhiliselt käsitleda esimesena on võrreldava hinna meetod;
- e) juhul kui võrreldava hinna meetodit ei ole võimalik rakendada, siis on aktsepteeritavad ka kulupõhine meetod ning edasimüügi hinna meetod;

Üheks olulisemaks panuseks OECD 1979. aasta raporti puhul võib märkida ühtsete arusaamade kujunemist siirdehinna määramise meetodite osas. Eelmises lõigus väljatoodud arusaamad andsid selge indikatsiooni OECD liikmesriikidele, missuguses ulatuses ja järjekorras tuleks meetodeid kasutada. Olulise täiendusena koostas OECD raporti ka 1984. aastal, mil adresseeriti eelkõige järgnevaid teemasid: vastastikulise kokkuleppe sõlmimise protseduurid, siirdehinnad pangandussektoris ning äriühingute tsentraalsete kulude allokeerimine²⁴.

Kui 1979. aasta OECD raport ja selle 1984. aasta täiendus olid suunatud pigem maksuhalduritele, siis 1995. aastal avaldas OECD raporti „Siirdehinna juhend maksuhalduritele ja hargmaistele äriühingutele”, mis oli sisuliselt suunatud nii maksuhalduritele kui ka maksumaksjatele. 1995. aasta OECD raport liikus teoreetiliselt poolelt üle praktilisemate aspektide poole ning hakkas võrreldes varasemaga toetama maksumaksja seisukohti siirdehinna turuväärtuse määramisel.

²² OECD. Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1979.

²³ G. Cottani. Transfer Pricing. Ludovici, Piccone and Partners, Vienna 2017, lk 10-11.

²⁴ United Nations Secretariat. Transfer pricing – History C State of the Art C Perspectives. United Nations 2001. Arvutivõrgus: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf> (23.03.2019).

1995. aasta OECD raport sisaldas endas mitut tähtsat kommentaari. Esmalt võib välja tuua täpsustuse seoses turuväärtuse määramisega. Nimelt on raporti esimeses peatükis viidatud, et maksuhaldurid ei tohiks liiga agressiivselt määratleda turuväärtuse vahemikku ja eeldada, et maksumaksja ei ole rakendanud maksuhalduri poolt leitud vahemikku vaid seetõttu, et soovitakse maksupettusega tegeleda. OECD täpsustab, et turuväärtuse vahemiku leidmine ei ole täppisteadus ning selles säilib alati subjektiivne moment²⁵. Samas peaksid nii maksumaksja kui ka maksuhaldur leidma õiglastel alustel mõistliku turuväärtuse vahemiku, mis võtab kõiki hinda mõjutavaid aspekte arvesse²⁶.

Teine oluline täiendus hõlmas tehingute võrreldavust. Kui 1979. aasta ja 1984. aasta OECD raportite kohaselt oli tehingute võrdlemise aluseks viis erinevat kriteeriumit²⁷, siis 1995. aasta raportis võeti tehingute võrreldavuse alused kokku kahe kriteeriumiga²⁸:

- (a) tehingud on võrreldavad, kui ei esine selliseid erinevusi seotud isikute vahel tehtud tehingute puhul ja mitteseotud isikute puhul, mis võiksid tehingu hinda mõjutada; ning
- (b) vajadusel korral võib seotud osapoolte vahel tehtud tehinguid korrigeerida, et oleks võimalik saavutada kolmandate osapooltega võrreldav olukord.

Viimaks, kolmanda olulise täiendusena käsitleti siirdehinna meetodite rakendamist. Kui varasemalt on OECD toonitanud, et siirdehindade turuväärtuse määramisel on hierarhiliselt eelistatuim meetod võrreldava hinna meetod ehk CUP (inglise keeles: *comparable uncontrolled price method*), siis 1995. aasta OECD raportis viidati, et maksumaksjad peaksid lähtuma konkreetsetest asjaoludest ja rakendama kõige sobivamat meetodit. Seega, juhul kui võrreldavaid tehinguid ei ole võimalik kasutada, on maksumaksjal võimalik edukalt ka rakendada muid enda hinnangul sobivamaid meetodeid²⁹.

Märkimisväärsete täiendustena OECD poolt võib veel välja tuua 1996. ja 1997. aasta uuendused, millega lisati raportisse peatükid VI kuni VIII, mis käsitlesid vastavalt tehinguid varade ja teenuste

²⁵ A. D. Chandler, Bruce Mazlish, lk 32.

²⁶ F. M. Horner. International Cooperation and Understanding: What's New About The OECD's Transfer Pricing Guidelines. University of Miami Law School 1996, lk 579.

²⁷ Nendeks oli: kauba või teenuse omadused, tegevusanalüüs, lepingu tingimused, majandusliku tingimused ja äristrateegiad.

²⁸ P. Fris, S. Gonnet. The State of the Art in Comparability for Transfer Pricing. International Transfer Pricing Journal Volume 17, no 2, 2010, lk 99 – 100.

²⁹G. Cottani, lk 82.

siirdehinna turuväärtuse määramise osas ning immateriaalse vara käsitlust siirdehinna kontekstis³⁰. Kui varade ja teenuseta seotud hinnastamised on siirdehinna valdkonnas üsnagi tavapärased, siis immateriaalse vara turuhinna määramine võib olla maksumaksja kui ka maksuhalduri jaoks äärmiselt keerukas – peamine probleem tekib võrreldavate turureferentside leidmisel, sest iga immateriaalne võib olla unikaalne ja kanda endas omadusi, mis muudab võrdlusandmete leidmise raskeks. Seetõttu on OECD 1996. ja 1997. aasta täiendustega välja toonud kitsaskohad, mida peab arvesse võtma immateriaalse vara omandi omistamisel juriidilistele isikutele ning ühtlasi ka kuidas peaks arenduskulusid võtma arvesse lõpliku turuväärtuse leidmisel³¹.

Käesoleva töö lähtepunktist võib pidada üheks olulisemaks muudatuseks ka OECD 1999. aasta täiendusi, mis käsitlevad siirdehinna eelkõiguseid³². OECD on koostanud 1999. aastal lisa, milles tuuakse välja APA definitsioon ning detailne juhend, mille rakendamisel võiksid OECD liikmesriigid arvestada regulatsiooni rakendamisel siseriiklikusse õigusesse.

Kui OECD on alates 1995. aastast avaldanud raportile täiendusi, siis leiti, et 1995. aasta versioon on ajale jalgu jäänud juba terviklikuna ning seetõttu vajaks uuesti sõnastatult värskemast täisversiooni. 2010. aastal avaldas OECD uue raporti, mis koondas üldteksti ka kõik varasemate aastate täiendused ning hõlmas endas ka täiesti uuesti sõnastatud peatükke. Selline olukord on tingitud eelkõige sellest, et aja jooksul on kaubandus muutunud varasemaga võrreldes veelgi globaalsemaks ning tehingute mahud rahvusvaheliste ettevõtete vahel muutuvad üha enam mastaapsemaks. Kui 1970. aastal oli hinnanguliselt 7000 hargmaist ettevõtet, siis viimaste andmete alusel oletatakse, et aastal 2008. aastal oli neid juba 38 000³³. Seega 2010. aasta OECD raporti avaldamine oli eelkõige tingitud majanduskeskkonna ja turuosaliste muutumisest.

2010. aasta OECD raport oli struktureeritud seitsmeks peatükiks, millest esimene, mis oli seotud turuväärtuse põhimõttega, tõi taaskord täpsustusi selle põhimõtte rakendamisel. Kuigi tuumiklikult ei ole turuväärtuse mõte aja jooksul muutunud, siis OECD on jooksvalt toonud välja erinevaid olukordi, mida on tinginud turuväärtuse põhimõtte rakendamine praktikas. 2010. aasta OECD raporti järgnevad kaks peatükki kirjeldasid siirdehindade meetodeid – seda eelkõige lähtuvalt

³⁰ R. Feinschribier, M. Kent. Transfer Pricing Handbook – Guidance for the OECD Regulations. John Wiley and Sons Inc., 2001, lk 22.

³¹ M. Wills. The Tax Treatment of Intangibles in the Context of Transfer Pricing. Revenue Law Journal 9(1) 1999. Arvutivõrgus: <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLawJl/1999/1.pdf> (05.04.2019).

³² OECD. Guidelines for APA. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidelinesforapa.htm> (02.02.2019).

³³ OECD. Multinational enterprises in the global economy – Heavily debated but hardly measured, 2018. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf> (01.02.2019).

selest, missugust meetodit kõige parem konkreetsele tehingule oleks võimalik rakendada. Järgnevad peatükid olid täiendatud sõnastused administratiivsetes küsimustes, ehk kuidas oleks võimalik siirdehinna vaidlusi vältida ning mis on OECD poolt soovituslikud siirdehinna dokumentatsiooni nõuded. Viimane peatükk peatus immateriaalse vara hinnastamisega seonduvatel küsimustel³⁴. 2010. aasta OECD raportit võib pidada viimaseks ajalooliseks publikatsiooniks OECD poolt, mis oli pikalt kasutusel enne kehtivat, 2017. aasta, OECD Siirdehinna Juhendit.

1.2. Siirdehinna reeglid kaasajal

Kaasaegne siirdehinna regulatsioon tugineb rahvusvahelisel tasemel 2017. aasta OECD Siirdehinna Juhendil, mis on loomult küll liikmesriikidele mittesiduv³⁵, kuid mille põhimõtted on riigid oma kehtivasse õigusesse üle võtnud. Suure panuse Euroopa tasemel on andnud ka Euroopa Liidu erinevad institutsioonid.

Kui alustada OECD rollist, siis siinkohal on oluline välja tuua BEPS tegevuskavasid, mille mõju oli tugevalt tunda ka 2017. aasta OECD Siirdehinna Juhendi koostamisel. Tegemist on viieteistkümne tegevuskavaga, mille eesmärgiks on elimineerida tühimikud, mille kaudu hargmaised ettevõtted kasutasid erinevate riikide regulatsioonide erinevusi ära, et saavutada madalam maksukoormus³⁶. Kuigi BEPS-i 15 erinevat tegevusplaani on otseselt või kaudselt siirdehinna valdkonnaga või rahvusvaheliste äriühingute majandustegevusega seotud, siis käesoleva töö kontekstis võiks rõhku panna järgnevatele.

Esmalt, BEPS-i neljas tegevusplan *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments* keskendub ülemäärase finantskulu kasutamisele, et vältida kasumi viimist välisriiki või äriühingu maksubaasi vähendamist³⁷. Finantseerimistehingud on ühed enamlevinumad tehingud seotud osapoolte vahel ning nende üleliigse kasutamise on võimalik ühest äriühingust välja viia kogu teenitav kasum. Seda olukordades, kus kasutatakse laene, mida

³⁴ A. Vega. International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance 2012. Arvutivõrgus: <http://ssrn.com/abstract=2100341> (21.02.2019).

³⁵ J. M. Calderon. The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law? Intertax 2007, p 4.

³⁶ OECD. Base erosion and profit shifting. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/beps/> (03.02.2019).

³⁷ OECD. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015, lk 3.

majanduslikult ei pruugi nii suurtes ulatustes vaja minna. Kui varasemalt on selliste tehingute osas olnud probleeme, siis tänu OECD panusele ja Euroopa Nõukogu direktiivile (EL) 2016/1164³⁸, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad, sealhulgas finantseerimiskulu piiramine, on ülemäärase laenukasutuskulu ärakasutamine viidud reguleeritud tasemele. Direktiivi kohaselt võivad liikmesriikide maksuhalduri laenukasutuskulu ülemäärase osa maksustada tulumaksuga, juhul kui laen täidab kolme direktiivis sätestatud kriteeriumit. Esmalt, selleks, et laenukasutuskulu oleks ülemäärane, peab hindama, kas laenukulu on majandusaasta jooksul suurem kui 3 miljonit eurot. Kui jah, siis tuleks järgneva sammuna vaadata seda, kas laenukasutuskulu ületab 30% kasumit enne intresse, makse, amortisatsiooni ja muud kulumit, ehk EBITDA-d. Kui eelnevale kahele kriteeriumile tuginedes ettevõtte laenukasutuskulu on ülemäärane, siis tuleks vaadata, kas ettevõtte on kahjumis või kasumis. Juhul, kui äriühing on kasumis ning laenukasutuskulu ületab 3 miljonit eurot ja 30% EBITAD-d, siis maksustatakse seda ületav laenukasutuskulu. Juhul kui ettevõtte peaks olema kahjumis, siis maksustatakse vaid kahjumit ületav osa³⁹. Antud töö kontekstis on meede oluline, sest meetme rakendamisega vähenevad võimalikud siirdehinna vaidlused ülemäärase maksukulu kasutamise osas ning seeläbi maksumoonutused.

Konkreetselt siirdehindade küsimustele on keskendunud BEPS-i tegevusplaanid kaheksa kuni kümme, mille alusel toodi täiendused ka 2017. aasta OECD Siirdehinna Juhendisse. Oluliseks muudatuseks võib pidada täiendavaid selgitusi väärtusloome ja tulu tekkimise seostamise osas⁴⁰. OECD selgitab täpsemalt, kuidas tuvastada ja eristada väärtusloomet, sealhulgas võttes arvesse üha tugevamalt maksunduses tuntud majandusliku tõlgendamise printsiipi – eelkõige väärtusloome ei ole seotud juriidiliste vormidega, vaid peab olema tuvastatud tegevusanalüüsi käigus, mis on siirdehinna määramise puhul üks keskseid analüüse⁴¹. Kokkuvõtvalt, BEPS tegevusplaan kaheksa on suunatud tehingutele immateriaalse varaga, eelkõige põhjusel, et immateriaalsest varast tulenevate kasumite valesti allokeerimine toob suures ulatuses kaasa kasumi või maksubaasi

³⁸ Euroopa Nõukogu Direktiiv (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad, L 193/1 2016.

³⁹ C. Grassinger. The Interest limitation Rule Under the Anti-Tax Avoidance Directive, 2019. Arvutivõrgus: <https://www.schoenherr.eu/publications/publication-detail/the-interest-limitation-rule-under-the-anti-tax-avoidance-directive/> (12.03.2019).

⁴⁰ Deloitte. BEPS Actions. Arvutivõrgus: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-actions.html> (22.04.2019).

⁴¹ Ernst&Young. Tax Insights – BEPS Actions 8-10: exploring risk and recognition. Arvutivõrgus: <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/beps-actions-8-10--exploring-risk-and-recognition.aspx> (12.02.2019).

siirdamist. Üheksas tegevusplaan keskendub riskide allokeerimise küsimustele ning kümnes tegevusplaan keskendub eriti riskantsetele tehingutele ning nende sisulisele avamisele⁴².

BEPS-i kaheteistkümnes tegevusplaan *Mandatory Disclosure Rules* on huvitav väljatöötatud meede, mis peaks võimaldama maksumaksjatel ennetada läbipaistmatuid maksuskeeme ja struktuure. Nimelt OECD soovib riikidel kehtestada kohustuslikus korras maksualaste skeemide, sealhulgas teatud siirdehinna mudelite, avaldamise maksuhaldurile. Ka selle meetme osas on Euroopa Nõukogu võtnud konkreetsema suuna ning vorminud soovitusel direktiivi (EL) 2018/822 (akronüümiga DAC6)⁴³, mis jõustub ka Eesti osas alates 1 juulist 2020⁴⁴.

Üheks olulisemaks tegevusplaaniks seoses siirdehinna praktilise poolega võib pidada kolmeteistkümnendat tegevusplaani, mis on adresseeritud siirdehinna dokumentatsiooni nõuetele⁴⁵. Üha rohkem soovib OECD lisada dokumentatsioonidesse täiendavat informatsiooni, et maksuhalduritel oleks võimalik ülevaatlikult aru saada kontsernide struktuurist ning väärtusloomest⁴⁶. Kolmeteistkümnes tegevusplaan tõi endaga kaasa ka täiendava dokumentatsiooni, mida maksumaksjad peaksid hakkama esitama – riikidepõhine aruanne (inglise keeles *Country-by-Country Report*, ehk CbCR). Tegemist on nõudega, mille kohaselt suurkontsernid peavad hakkama avaldama riikide põhiselt informatsiooni kontserni tulu, maksude ja äritegevuse kohta⁴⁷. Kui esmapilgul tundub tegemist võrdlemisi lihtsa tehnilise infoedastusega, siis andmete mastaap, mida maksumaksjad peavad esitama, on pretsedenditult suurimaid, mida ükski maksualane regulatsioon oleks varem ette näinud. Seega tulenevalt riikidepõhisest aruandest, on OECD poolt soovitatud tegevusplaan saanud märgatavalt negatiivset vastukaja, eelkõige kõrge administratiivse koormuse tõttu maksumaksjatele⁴⁸. Ka Eesti võttis riikidepõhise aruande ja sellega seonduva üleeuroopalise maksualaseinfovahetuse nõuded üle 15.03.2017 maksualase teabevahetuse seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadusega⁴⁹.

⁴² OECD. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10, 2015, lk 9-11.

⁴³ Euroopa Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruandavate piiriüleste skeemide puhul, L139/1, 2018.

⁴⁴ H. Lentsius. Mida toob kaasa maksuhaldurite koostöö direktiiv? Raamatupidamisportaal. Arvutivõrgus: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/09/14/mida-toob-kaasa-maksuhaldurite-koostoo-direktiiv> (29.03.2019).

⁴⁵ OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13, 2015, lk 9-10.

⁴⁶ T. Dagan. *International Tax Policy – Between Competition and Cooperation*. Cambridge University Press, 2018, lk 164

⁴⁷ T. Pogge, K. Mehta. *Global Tax Fairness*. Oxford University Press, 2016, lk 96.

⁴⁸ *Op cit*, lk 108 – 109.

⁴⁹ Maksualase teabevahetuse seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus 322 SE - RT I, 31.03.2017, 1.

BEPS-i eelviimane tegevusplaan *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective* keskendub maksuvaidluste efektiivsemaks muutmisele⁵⁰. OECD annab tegevusplaani raames juhiseid, kuidas maksuhaldurid saaksid riikide vahel lähtuda ühtsematest arusaamadest ja kõrvaldada võimalikud erinevad tõlgendamised. Eelkõige on suunatud juhised, kuidas paremini rakendada ka OECD mudelmaksulepingu artiklit 24, mis reguleerib vastastikuse kokkuleppe menetlusi (inglise keeles: „*Mutual Agreement Procedures*”, ehk MAP)⁵¹. MAP-il on ka käesoleva töö osas oluline roll, mida autor analüüsib töö teises, praktilisemas osas.

Viimaks on paslik ka kaasaegse siirdehinna regulatsiooni kujundamisel välja tuua Ühinenud Siirdehindade Foorumit (inglise keeles *Joint Transfer Pricing Forum*, edaspidi nimetatud kui JTPF), mis on loodud abistamiseks Euroopa Komisjoni. JTPF on tegutsenud alates 2002. aastast ning mille peamine eesmärk on välja töötada praktilisi lahendusi, mis võiks Euroopa Liidu liikmesriikide maksumaksjatele siirdehinna valdkonnas abiks olla⁵². Kuigi JTPF koostatud raportid ning kommentaarid ei ole sarnaselt OECD-le siduvad, on nad oluliseks täpsustuseks OECD Siirdehinna Juhendi tõlgendamisel Euroopa majandusruumi raames.

1.3. Kehtiv siirdehindade regulatsioon Eestis

Eesti siirdehindade regulatsioon ulatub üheksakümnendate algusaegadesse, mil Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksu seaduse § 14 sätestas, et Eesti Vabariigis asuva ettevõtte struktuuriüksused ja temale kuuluvad teised ettevõtted, mis ei paikne sama esmatasandi kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil ning ei saa brutokasumit või saavad seda põhjendamatult vähe, maksustatakse Eesti Vabariigi Rahandusministeeriumi poolt kehtestatud erikorra järgi⁵³. Samasugused sätted sisaldasid ka Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrusega nr 209 kinnitatud Ettevõtte tulumaksustamise korra punktis 16⁵⁴. Samas peab arvestama, et kuni 2006. aasta lõpuni olid siirdehindade maksustamise

⁵⁰ OECD. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, Action 14 – 2015.

⁵¹ I. J. M. Valderrama. *Output Legimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative*. *Bulleting for International Taxation*, 2018, Volume 72, no 3, p 3.5.

⁵² European Commission. *Joint Transfer Pricing Forum*. Arvutivõrgus: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en (03.04.2019).

⁵³ L. Lehis (koost) *TuMS § 50 lg 4/2 – Tulumaksuseadus*. Komm vlj, Tartu: OÜ Casus 2000.

⁵⁴ *Op cit.*

põhimõtted sätestatud Eestis väga üldiselt ning regulatsioon rakendus vaid residendist juriidilise isiku ja temaga seotud mitteresidendi või füüsilise isiku vahel tehtud tehingutele⁵⁵.

Siirdehinna regulatsioon sellisena, nagu me seda tänapäeval tunneme, jõustus 2007. aasta 1. jaanuaril tulumaksuseaduse (edaspidi nimetatud kui TuMS) muudatusega⁵⁶ ning laiendas kontrollitavate tehingute ulatust ka maksumaksjate siseriiklike tehingute osas. Varasemat, kuni 2006. aastani kehtinud siirdehinna regulatsiooni võis pidada ka Euroopa Kohtu seisukohast Euroopa Liidu õigusega vastuolus olevaks. Nimelt kohtuasjas number C-324/00⁵⁷ tuuakse välja, et siseriiklike tehingute kõrvalejätmine piirab asutamisevabadust. Kohtuotsusest võib järeldada, et selline eristamine piirab ka teenuste ja kapitali vabaliikumist, kuna mitteresidendist äriühinguga tehtud tehinguid on maksuhalduril võimalik ümber hinnata, kuid residendist äriühinguga tehtud tehinguid mitte. Seega kannavad mitteresidentidega tehtud tehingud suuremat maksuriski kui residentidevahelised tehingud. Suurem maksurisk võib aga takistada tehingute tegemist mitteresidentidega ning seetõttu on residentidel mitteresidentide ees põhjendamatu konkurentsieelis, mis on vastuolus ühisturu toimimise põhimõtetega⁵⁸.

Seetõttu laiendati ka alates 1. jaanuarist 2007 jõustunud TuMS muudatustele siirdehinna regulatsiooni järgmistele tehingutele⁵⁹:

- 1) residendist juriidiline isik ja temaga seotud isik;
- 2) füüsilisest isikust ettevõtja ja temaga seotud isik;
- 3) mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht ja peakontor;
- 4) mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht ja peakontoriga seotud isik;
- 5) residendist juriidiline isik ja tema välisriigis asuv püsiv tegevuskoht.

Lisaks 2007. aasta TuMS-i muudatusele jõustus 1. jaanuaril 2007. aastal ka Rahandusministri määrus nr 53 Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid⁶⁰ (edaspidi

⁵⁵ N. Valkenklau. Siirdehinna regulatsiooni rakendamise probleemid Eestis. Maksumaksja nr 11, 2010. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1148> (21.03.2019).

⁵⁶ Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seadus – RT I 2006, 28,208.

⁵⁷ EK C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH vs Finanzamt Steinfurt, eelotsusetaotlus.

⁵⁸ Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seadus 863 SE, seletuskiri. Arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/bf616e3a-0d2c-3f93-87c4-2390ed7445be/Tulumaksuseaduse,%20sotsiaalmaksuseaduse,%20hasartm%C3%A4ngumaksu%20seaduse%20ja%20krediidasutuste%20seaduse%20muutmise%20seadus%C2%B9> (12.03.2019).

⁵⁹ *Op cit.*

⁶⁰ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. RaMm 01.01.2007 nr 53 – RTL 2006, 81, 1506.

nimetatud kui „Siirdehinna Määrus“), mis toob välja täpsed siseriiklikud nõuded ja võimalused siirdehinna turuväärtuse määramisel.

1.3.1. Turuväärtuse põhimõte

Eesti siirdehinna regulatsioon põhineb turuväärtuse põhimõttel, mille kohaselt peaks maksumaksja teostama temaga seotud isikuga tehingu hinnaga, mida oleksid sarnases tehingus kasutanud mitteseotud isikud. Olemuslikult on turuväärtuse standard lihtne – see nõuab, et maksumaksja ei annaks seotud isikule soodustusi, mida ta ei oleks nõus andma mitteseotud tehingupoolele ning vastupidi, et maksumaksja ei teostaks seotud isikuga tehinguid turutingimustest kasumlikumalt⁶¹.

Maksustamise alus on välja toodud TuMS § 50 lg-s 4, mis sätestab, et kui residendist juriidilise isiku ja temaga seotud isiku vahel tehtud tehingu hind on erinev nimetatud tehingu turuväärtusest, maksustatakse tulumaksuga summa, mille maksumaksja oleks tuluna saanud, või summa, mille maksumaksja oleks kuluna kandmata jätnud, kui siirdehind oleks vastanud tehingu turuväärtusele. Turuväärtuse põhimõte on saanud kinnitust ka kohtus, näiteks Tartu Ringkonnakohtu 24. oktoobri 2017. aasta lahendis 3-15-2594⁶².

Turuväärtuse põhimõte on osa ka Eesti õigusest läbi riikidevaheliste tulumaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingute (edaspidi nimetatud kui „Maksuleping“), kus Eesti on osaline. Täpsemalt on turuväärtuse mõiste sätestatud artikli 9 lõikes 1, mis reguleerib lepinguosaliste riikide maksustamisõiguse jaotust piiriüleste tehingute korral. Maksuleping sätestab küll piiri siseriikliku õiguse rakendamiseks olukordades, kus viimase rakendamise tulemusena leitud siirdehind erineks turuväärtuse põhimõttel leitud siirdehinnast ja tooks endaga kaasa Eesti ettevõtja maksukoormuse suurenemise. Seega peab Eesti siseriiklik õigus jälgima siirdehinna määramisel turuväärtuse standardit ning sellest kõrvalekaldumine ei ole sõlmitud maksulepingute tõttu võimalik. Vastupidisele seisukohale asudes

⁶¹ H. Lentsius. Siirdehindade maksuregulatsioon – kuidas määrata kontrollitud tehingute turuhinda? Maksumaksja 2008 nr 6/7. Arvutivõrgus: http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=761#_ftn3 (28.01.2019).

⁶² TrtRnK 3-15-2594, p 3.

prevaleeruks siseriiklik õigus rahvusvahelise õiguse üle, mis oleks vastuolus õigusriigi põhimõtetega⁶³.

1.3.2. Seotud osapooled

Mõistmaks, kellele siirdehinna regulatsioon ning sellega kaasnev turuväärtuse põhimõtte üldse rakendub, tuleks piiritleda seotud osapoolte mõiste. Seotud isikud võivad olla teineteisest kas majanduslikult või mõnel muul viisil sõltuvuses ning seetõttu on tõenäoline, et nendevaheline tehing erineb tehingust, mida teeksid omavahel sõltumatud osapooled⁶⁴

Sealjuures on seotud isikute ring toodud TuMS §-is 8. Sätte kohaselt tuleb seotud osapoolteks lugeda järgnevaid isikuid:

- 1) isik on teise isiku abikaasa, otsejoones sugulane, õde või vend, õe või venna alaneja sugulane, abikaasa otsejoones sugulane, abikaasa õde või vend;
- 2) isikule kuulub üle 10% juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või õigusest juriidilise isiku kasumile;
- 3) isikule koos temaga seotud isikutega kuulub kokku üle 50% juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või õigusest juriidilise isiku kasumile;
- 4) isikutele kuulub üle 25% ühe ja sama juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või õigusest juriidilise isiku kasumile;
- 5) isik on teise isiku töötaja, töötaja abikaasa või otsejoones sugulane;
- 6) isik on juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige, juhtimis- või kontrollorgani liikme abikaasa või otsejoones sugulane.

Lisaks toob TuMS § 8 lg 3 välja ka asjaolu, et seotud isikutena käsitletakse ka mitteresidenti ja tema Eestis asuvat püsivat tegevuskohta ning Eesti resident ja tema välisriigis asuvat püsivat tegevuskohta.

⁶³ H. Lentsius. Siirdehindade maksustamine, magistritöö. Tartu Ülikool 2008, lk 12.

⁶⁴ L. Lehis. Maksuõigus. Kirjastus Juura, 2012. Lk 177.

1.3.3. Tehingute võrreldavus

Selleks, et seotud osapoolte vahelise tehingu turuväärtust määrata, peab esmalt analüüsima, kas tehingud, millest soovitakse turuväärtuse põhimõttest lähtuda, on võrreldavad seotud isikute vahel tehtud tehingutega. Võrdluseks saab kasutada vaid sarnaseid tehinguid. Tehingud on sarnased, kui ükski erisus tehingute vahel ei mõjuta tehingu väärtust mõjutavaid tegureid oluliselt või on neid mõjusid võimalik korrigeerida. Arvesse tuleb võtta poolte riske, kohustusi ja hüvesid, muuhulgas koguseid ja nendest sõltuvaid hinnaalandusi, tarnetingimustest tulenevaid hinnaerisusi, turuosa suurendamiseks rakendatava hinnastrateegia kasutamist või turuosa suurendamisega seotud suuremaid kulusid. Ükski erinevus kontrollitava ja võrreldava tehingu vahel ei tohi omada olulist mõju tingimustele, mida analüüsitakse – olgu see tehingu hind või lisatav kasumiosa. Kui erinevusi on võimalik korrigeerida, siis korrigeeritakse võrreldava tehingu hinda või kasumiosa, mitte kontrollitava tehingu hinda⁶⁵.

Siirdehinna Määrus toob välja mitmed asjaolud, mis maksumaksja peaks tehingute võrdlemisel tähele panema. Siirdehinna Määruse § 3 lg 2 nimetab järgnevad:

- 1) tehingu objekti omadused;
- 2) tehingu raames täidetavad ülesanded, mis tuvastatakse tegevusanalüüsi käigus;
- 3) tehingu tingimused;
- 4) tehingu täitmist mõjutavad majanduslikud tingimused;
- 5) tehingupoolte äristrateegiad.

Siirdehinna Määruse § 4 kohaselt peab tehingu objekti omaduste puhul arvesse võtma, mis liigi tehinguga on tegemist. Eelkõige peab arvestama, et materiaalsete varade puhul võivad rolli mängida erinevad aspektid nagu kvaliteet, säilivus, tarnete kättesaadavus, maht, tarnelepingute kehtivuse aega jm. Oluline on, et võrdluse aluseks oleks sama liiki varad, mis hõlmavad endas ka sarnaseid tunnuseid. Samuti peab materiaalsest varast eraldi käsitlema immateriaalseid varasid, mille puhul Siirdehinna Määrus § 4 lg 2 p 3 toob välja mõningased olulised tunnused nagu vara liik, vara kehtivuse aeg, eeldatav kasu ning vara loomisele, säilitamisele ja arendamisele kuluv

⁶⁵ Maksu- ja Tolliamet. Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend, Tallinn 2011 - https://www.emta.ee/sites/default/files/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/siirdehind/siirdehinna_maaramise_juhend_2011.pdf (12.01.2019).

ressurss ning riskid. Immateriaalse vara puhul peaks lähtuma ka Siirdehinna Määruse §-s 5 väljatoodud võrdluskriteeriumitest.

Ka teenuste puhul peab arvestama Siirdehinna Määruse § 4 lg 2 p 3 kohaselt teenuse laadi, ulatust, kestust ning teenuse osutamise seonduvaid kulusid ja riske.

Enamasti analüüsitakse eelnimetatud aspekte tegevusanalüüsi raames, millele viitab ka Siirdehinna Määruse § 7. Tegevusanalüüsi käigus on tarvis kaardistada kõik seotud osapoolte vahel tehtud tehingute käigus teostatud funktsioonid, võetud riskid ning kaasatud varad. Kui mitteseotud ettevõtjate vahelises tehingus täidetud ülesannetes esineb seotud isikute vahelise tehingu käigus täidetavate ülesannetega võrreldes olulisi erinevusi, mille mõju ei ole võimalik elimineerida, ei saa nimetatud tehinguid võrdluseks kasutada. Kui üks osapool täidab teise osapoolega võrreldes rohkem ülesandeid, on määravaks nende ülesannete majanduslik tähtsus, mis väljendub nende sageduses ja iseloomus ning väärtuses tehingu osapoolele. Tegevusanalüüsi tehes tuleb erilist tähelepanu pöörata grupi ülesehitusele. Alati on vaja teada, millised on maksumaksja riskid ja kohustused oma ülesannete täimisel⁶⁶.

Tegevusanalüüsi tulemusel on võimalik aru saada, mis on need tehingu tingimused, mis võivad majanduslikult ettevõtte ärimudelit ja sellest tulenevalt tehinguid mõjutada. Just tegevusanalüüsi tulemusel peaks olema ka välja toodud, mis ärimudeli alusel ettevõtte tegutseb, olgu see tootja, edasimüüja või teenuse osutaja.

Siirdehindade tarbeks ettevõtja liigitamine tootjaks, edasimüüjaks või teenuse osutajaks võib omada olulist tähendust ettevõtte maksustamise perspektiivist. Seda seetõttu, et seotud osapooldest tootja, edasimüüja või teenuse osutaja peab oma kasumlikkuse turuväärtuse põhimõttele vastavuse põhjendamiseks välja tooma võrdlusandmed, mida sarnane või sarnase ärimudeliga mitteseotud osapool teenib⁶⁷.

1.3.4. Siirdehinna meetodid

Kui maksumaksja on tegevusanalüüsi läbi viinud ning tuvastanud võrreldavad tehingud, siis järgnevalt tuleks analüüsida, kas seotud osapoolte vahel tehtud tehingu hind vastab turuväärtusele.

⁶⁶ Maksu- ja Tolliamet, lk 19.

⁶⁷ A. Bakker. Transfer Pricing and Business Restructuring. IBDF 2009. Lk 17-18.

Seda on võimalik analüüsida kasutades Siirdehinna Määruses § 11 väljatoodud siirdehinna meetodeid.

Eesti Siirdehinna Määruse § 11 tugineb OECD Siirdehinna Juhendile ning erinevusi meetodite rakendamise ega meetodite valiku puhul ei ole. Sarnaselt OECD käsitlusele jaotatakse meetodid traditsioonilisteks ning kasumipõhisteks⁶⁸. Traditsioonilisteks meetoditeks peetakse võrreldava hinna meetodit (inglise keeles *comparable uncontrolled method*, ehk CUP), edasimüügimeetodit (inglise keeles *resale price method*, ehk RPM) ning kulupõhist meetodit (inglise keeles *cost plus method* ehk CP). Kui traditsiooniliste meetodite kasutamine ei ole võimalik ning sellekohaseid võrdlusandmeid ei ole maksumaksjal võimalik esitada, võib kasutada ka tehingupõhise tootluse meetodeid, milleks on tehingupõhise tootluse meetod (inglise keeles *transactional net margin method* ehk TNMM) ning jagatud kasumi meetod (inglise keeles *profits split* ehk PS).

Võrreldava hinna meetodi kohaselt, mis on nimetatud Siirdehinna Määruse §-is 12, loetakse seotud osapoolte vaheliste kaupade ja teenuste turuhinnaks hind, mida maksti sama või sarnase vara või teenuse eest omavahel mitteseotud osapoolte vahel. Võrreldava hinna meetodi rakendamiseks peab sarnasuse aste olema kõrge. Tehing on võrreldav ainult juhul, kui müüdud vara või osutatud teenuse tingimused on olulisel määral sarnased mitteseotud isikute vahel teostatud tehingu tingimustega. Võrreldavuse kindlaksmääramisel analüüsitakse toote või teenuse kvaliteeti, müügitulude suurust, turutaset, geograafilist turgu, tehingu teostamise aega ja mõlemale osapooltele reaalselt kättesaadavaid alternatiivseid äritehinguid⁶⁹. Põhjusel, et võrreldava hinna meetod nõuab kõrget võrreldavusastet, on see meetod kõige sobivam olukordades, kus sama teenust osutatakse või kaupu müüakse nii seotud kui ka sõltumatutele osapooltele.

Edasimüügi hinna meetod, mis nimetatud Siirdehinna Määruses §-is 13, lähtub kauba või teenuse turuhinna määramisel üldreeglina sõltumatu sarnase edasimüüja teenitavast edasimüügi marginaalist (näiteks edasimüüja teenitud brutokasum jagatuna müügituluga). Edasimüügi hinna meetodi puhul soetatakse kaup või teenus seotud isikult ning müüakse edasi sõltumatule ostjale. Seotud osapoolelt ostetud kauba või teenuse ostuhind leitakse lahutades sõltumatult ostjalt saadud müügihinnast maksumaksjaga sarnasele võrreldavale sõltumatule edasimüüjale jääv edasimüügi kasumimarginaal⁷⁰.

⁶⁸ OECD Siirdehinna Juhend, lk 97.

⁶⁹ *Op cit*, lk 101 – 104.

⁷⁰ *Op cit*, lk 105 – 110.

Edasimüügi hinna meetod on tavaliselt rakendatav olukordades, kus müüakse edasi kaupu, millele edasimüüja ei lisa olulist väärtust. Edasimüüja teenitav edasimüügikasum hõlmab tasu nii turustamisülesannete teostamise, investeeritud kapitali kui ka võetud riskide eest. Seega sõltub edasimüügi hinna meetodi kohaselt võrreldavus peamiselt kontrollitavate ja mittekontrollitavate edasimüüjate poolt teostatud funktsioonide ja kantud riskide sarnasusest ning vähemal määral ostetud ja edasimüüdud kaupade või teenuste sarnasusest.

Kulupõhine meetod on kommenteeritud Siirdehinna Määruse §-is 14 ning selle meetodi alusel leitakse kauba või teenuse turuhind lähtudes selle tootmisega või teenuse osutamisega kaasnevatest kuludest, millele lisatakse üldreeglina tootja või teenuse osutaja täidetud ülesannetele vastav brutokasumimarginaal⁷¹.

Kulupõhine meetod on kasutatav eelkõige olukorras, kus seotud isikutele valmistatakse tooteid või osutatakse teenuseid. Kulupõhise meetodi kohaselt kompenseerib kuludele lisatav kasumimarginaal nii selle käigus täidetud ülesandeid, selleks investeeritud kapitali ning tootmise või teenuse osutamisega seotud riske.

Tehingupõhise tootluse meetodi kasutamisel, Siirdehinna Määruse § 16 mõistes, võrreldakse kontrollitud tehingu tootluse määra võrreldava tehingu tootluse määraga. Tehingu tootluse määra leidmiseks jagatakse tehingu ärikasum tehingu sobiva elemendiga (näiteks tehingu kogukulud, müügitulu, tehingu täitmiseks kasutatud varad)⁷².

Jagatud kasumi meetodi, mis sätestatud Siirdehinna Määruse §-is 15 alusel, jagatakse tehingu tulemusena teenitud kasum seotud isikute vahel viisil, kuidas see oleks jaotatud majanduslikult põhjendatud viisil mitteseotud isikute vahel. Kasumi jagamise aluseks võib võtta tehingu täitmisel kasutatud varad, nende tootluse või võetud riskid. Kui seotud isikud müüvad mitut liiki tooteid või teenuseid, kasutakse meetodit iga toote- või teenusegrupi kohta eraldi⁷³.

Maksumaksja peab eeltoodud meetoditest valima sobivaima, mis võiks konkreetse tehingu turuväärtuse määramiseks olla asjakohane ning Siirdehinna Määruse § 11 lg 4 alusel võib maksuhaldur nõuda selgitusi ühe või teise meetodi kasutamise kohta. Praktikas tähendab see ka

⁷¹ *Op cit*, lk 111 – 115.

⁷² *Op cit*, lk 117 – 119.

⁷³ *Op cit*, lk 133 – 135.

seada, et lisaks valitud meetodi põhjendusele peab olema maksumaksja valmis ka põhjendama seda, miks mõni muu meetod jäi konkreetse tehingu puhul kasutamata.

Viimaks, meetodite rakendamisel peab arvesse võtma ka meetodi iseloomu, eelkõige kas tegemist on klassikalise meetodiga või kasumipõhise meetodiga. Kuigi Eestis ei ole hierarhilist süsteemi selles osas, mis meetodist peaks seotud osapoolte vahelistel tehingutel alustama, siis praktikas peetakse klassikalisi meetodeid usaldusväärsemaks. Klassikaliste meetodite ehk võrreldava hinna meetod ning edasimüügi hinna meetodi problemaatiliseks kohaks võib nimetada nende raskendatud rakendamist. Seda eelkõige sellest küljest, tihtipeale seotud osapooled ei teosta tehinguid samadel tingimustel kolmandate osapooltega ning majasiseseid võrdlusandmeid ei ole võtta. Samuti ei pruugi olla võrdlusandmeid leida ka sama detailses ulatuses ka andmebaasidest, mis võimaldaks klassikaliste meetodite rakendamist. Eeltoodust tulenevalt on seetõttu ka kasumipõhised meetodid praktikas rohkem levinud.

1.3.5. Dokumenteerimise nõuded

Siirdehinna reegleid, sh turuväärtuse põhimõtet peavad jälgima kõik ettevõtted, kes teostavad seotud osapoolte vahel tehinguid. Samas, rangemad nõuded on määratud maksumaksjatele, kelle majanduslik ulatus on suurem ning tehingud materiaalsemad. Seetõttu näeb Siirdehinna Määruse § 18 lg 1 ette rangema kohustuse dokumenteerida siirdehinna tehingud Siirdehinna Määruses olevate nõuete kohaselt, kui on täidetud vähemalt üks järgnevatest kriteeriumitest:

- 1) äriühing on krediidasutus, kindlustusselts või väärtpaberibörsil noteeritud äriühing;
- 2) kui tehingu osapoolteks on madala maksumääraga territooriumil asuv isik;
- 3) kui residendist äriühingul on koos seotud isikutega 250 või rohkem või kelle tehingueelse majandusaasta käive koos seotud isikutega oli 50 miljonit eurot või rohkem või kelle konsolideeritud bilansimaht oli 43 miljonit eurot või rohkem; või
- 4) kui mitteresidendil, kes tegutseb Eestis püsiva tegevuskoha kaudu ja kellel on töötajaid arvestatuna koos seotud isikutega 250 või rohkem või kelle tehingueelse majandusaasta käive koos seotud isikutega oli 50 miljonit eurot või rohkem või kelle konsolideeritud bilansimaht oli 43 miljonit eurot või rohkem.

Kui maksumaksja täidab juba ühe ülalmainitud kriteeriumitest, tuleb kohustuslikus korras koostada iga-aastane siirdehindade dokumentatsioon.

Siirdehinna Määruse § 18 lg 3 p 1 ja 2 näevad ette, et siirdehinna dokumentatsioon eelpool nimetatud maksumaksjate osas, peab koosnema põhitoimikust ja riigipõhisest toimikust.

Sisulised nõuded põhitoimikule on sätestatud Määruse § 18 lg-ga 5, mis sätestab, et põhitoimiku võib koostada kontserni iga tegevusharu kohta eraldi ja see peab sisaldama järgmist teavet:

- 1) kontserni äritegevuse ülevaadet, milles kirjeldatakse ka äristrateegias eelmise majandusaastaga võrreldes aset leidnud muutusi;
- 2) kontsernisiseste omandisuhete kirjeldust (ema-, tütar- ja sidusühingute skeem) ning kontserni liikmete tegevuse ülevaadet, eelmise majandusaasta jooksul kontserni struktuuris ja kontserni liikmete tegevuses toimunud muutuseid;
- 3) üldist teavet kontrollitud tehingutes osalevate sidusettevõtjate ja kontrollitud tehingute kohta – tehingute liiki (materiaalne või mittemateriaalne vara, teenused) ning tehingute väärtusi;
- 4) kontrollitud tehingute raames täidetud ülesannete ja võetud riskide ülevaadet ning eelmise majandusaastaga võrreldes aset leidnud muutuseid;
- 5) ülevaadet kontsernile kuuluvast mittemateriaalsest varast;
- 6) kontserni siirdehindade turuväärtuse määramise poliitika kirjeldust;
- 7) kulude jagamise kokkulepete ja siirdehindu käsitlevate eelotsuste nimekirja.

Riigiomastele dokumentatsioonidele kehtivad sisulised nõuded, mis on sätestatud Määruse § 18 lg 6. Sealjuures riigiomased dokumendid täiendavad põhitoimikut ja need peavad sisaldama järgmist teavet:

- 1) maksumaksja tegevuse kirjeldust, mis kajastab ka äristrateegias eelmise majandusaastaga võrreldes aset leidnud muutusi;
- 2) maksumaksja tehtud kontrollitud tehingute kirjeldust – kaupade müügi- ja osutatud teenuste väärtust, üüritud ja renditud varade mahtu, mittemateriaalse vara kasutamisest ja üleandmisest saadud tulu, laenudelt saadud ja makstud intressi, muutuseid kauplemistingimustes ja olemasolevate kokkulepete muudatusi;

- 3) kontrollitud tehingute ja võrreldavate tehingute analüüsi – vara ja teenuste kirjeldust, tegevusanalüüsi, tehingutingimusi, majanduslikke tingimusi, äristrateegiaid, võrreldava tehingu andmetes tehtud korrigeerimisi;
- 4) selgitust siirdehindade määramise meetodi või meetodite valimise põhjuste ja kasutamise viisi kohta;
- 5) võimaluse korral asjaomaseid siseseid ja väliseid võrdlusandmeid ning viiteid võrreldavate tehingute allikatele.

2. Siirdehinna eelkõigete võimalikkus Eestis

2.1. Siirdehinna eelkõigete definitsioon

Selleks, et analüüsida, kas APA-d on Eesti õigusesse võimalik rakendada, peaks esmalt mõistma, mis instrumendiga on tegemist. Kuna autorile teadaolevalt puudub hetkel Eesti tasemel analüüs, kuidas võiks APA-sid rakendada, siis käesoleva töö raames võiks taustinfona kasutada OECD ja JTPF soovitusi ning teiste riikide praktikat, kus APA-d on lubatud.

Siirdehinna eelkõigete ehk APA-t on OECD defineerinud järgnevalt: „*Siirdehinna eelkõige (APA) on kokkulepe, mis määrab etteulatuvalt seotud osapoolte vahel tehtud tehingutes kohaldatavad tingimused (siirdehinna meetod, võrdlusandmed ning vajalikud korrigeerimised ning kriteeriumid kokkuleppe toimimiseks) selleks, et leida kindlal ajaperioodil seotud osapoolte vahel tehtud tehingute turuväärtus.*“⁷⁴. Eeltoodud definitsioonist on lähtunud ka JTPF, kes oma raportite puhul viitab samuti OECD poolt sisustatud APA mõistele⁷⁵.

APA-d on võimalik liigitada kolmeks tulenevalt nende ulatusest, eelkõige⁷⁶:

1. ühepoolsed APA-d (inglise keeles: *unilateral advance pricing agreement*), mis reguleerivad vaid siseriiklikult maksumaksja ja maksuhalduri vahelist kokkulepet;
2. kahepoolsed APA-d (inglise keeles: *bilateraal advance pricing agreement*), mis on sõlmitud kahe riigi maksuhaldurite ja maksumaksjate vahel; ning
3. mitmepoolsed APA-d (inglise keeles: *multilateraal advance pricing agreement*), mis reguleerivad planeeritavaid tehinguid mitme riigi maksumaksjate ja maksuhaldurite vahel.

Siirdehinna teemat võib pidada õigus- ja majandusvaldkonnas eripäraseks, eelkõige selle valdkonna subjektiivse komponendi tõttu ning seetõttu on ühtsetele arusaamadele vaja jõuda läbi koostöö. Praktikast on nähtud, et seotud osapoolte vaheliste tehingute turuväärtuse määramisel on

⁷⁴ OECD Siirdehinna Juhend, lk 214.

⁷⁵ Commission of the European Communities. Report prepared by the EU Joint Transfer Pricing Forum on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU, Brussels 2007. Arvutivõrgus: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec%282007%29246_en.pdf (12.04.2019).

⁷⁶ A. Bakker, M. M. Levey. Transfer Pricing and Dispute Resolution – Aligning strategy and execution. IBDF 2011, lk 30.

mitmeid võimalusi, mistõttu on selles valdkonnas levinud ka maksumaksja ja maksuhalduri vahelised vaidlused, siis APA-de eesmärk ongi just selliseid kulukaid ja administratiivselt koormavaid erimeelsusi lahendada.

OECD kohaselt on APA-de eesmärk jõuda maksuhalduri ja maksumaksja vahel kokkuleppele kasutades tingimuste läbirääkimisel üheselt mõistetavaid printsiipe ning tehes koostööd nii teoreetilise poole lahtimõtestamisel kui ka selle praktikasse rakendamisel. Samuti on oluline osa juba nendele põhimõtetele jõudmisel enne tehingu täitmist, sest hilisemad vaidlused võivad olla kulukad maksumaksjatele ning ressursirohked maksuhalduritele⁷⁷. Sellest tulenevalt võib öelda, et APA on strateegiline tööriist, mida maksumaksja võib kasutada: (i) maksualaste vastavuskohustuste vähendamiseks; (ii) õiglase tehinguväärtuse määramiseks seotud osapoolte vahel; ning (iii) tagamaks heausklikku koostööd maksumaksja ja maksuhalduri vahel⁷⁸.

2.2. Siirdehinna eelkokkulepete poolt- ja vastuargumendid

Olles defineerinud APA mõiste, siis võiks küsida, et miks üldse peaks ükski riik enda siseriiklikusse õigusesse üle võtma APA-de regulatsiooni? Sellele vastuse leidmiseks tuleks analüüsida, mis on regulatsiooni rakendamise pooltargumendid ning ühtlasi tuleks analüüsida, kas APA-de rakendamisega võib kaasneda negatiivset mõju.

2.2.1. Pooltargumendid

Õiguslases kirjanduses on mitmeid argumente, mis pooldavad APA-de rakendamist siseriiklikusse õigusesse. Esmalt võiks alustada kindlustundest, mida APA võib pakkuda⁷⁹. Kuna siirdehinna turuväärtuse määramisel esineb teatav subjektiivne moment ning maksumaksjal on võimalus valida turuväärtuse määramiseks erinevaid meetodeid, siis alati jääb küsimus, kas valitud meetod ning selle toetamiseks kasutatud võrdlusandmed on aktsepteeritavad ka maksuhaldurile.

⁷⁷ OECD Siirdehinna Juhend, lk 474.

⁷⁸ J. M. Nielsen. Advance Pricing Agreements: The What, Why and How from the Valuation Analyst Perspective. Willamette, 2015, lk 13. Arvutivõrgus: http://www.willamette.com/insights_journal/15/winter_2015_2.pdf (21.03.2019).

⁷⁹ Tax Executive, The Professional Journal of Tax Executive Institute. Are You Considering an Advance Pricing Agreement? Arvutivõrgus: <http://taxexecutive.org/are-you-considering-an-advance-pricing-agreement/> (13.04.2019).

APA sõlmimine maksuhalduriga annab maksumaksjale kindluse, et rakendatav metodoloogia on ka maksuhalduri silmis parim võimalikest valikutest. Vale metodoloogia valik võib endaga kaasa tuua olukorra, kus tegelik turuväärtus on valitust erinev ning seeläbi eksisteerib risk, et maksuhaldur võib tehingut korrigeerida ning siirdehinna ja turuväärtuse vahe tulumaksustada. Tegemist on maksumaksja jaoks olulise riskiga, sest tihtipeale ei piirdu maksuhaldur vaid korrigeerimisest tuleneva tulumaksukohustuse määramisega, vaid maksusummale lisanduvad maksuintressid või teatud riikides (näiteks Lätis) ka karistused turuväärtusest erineva siirdehinna kohaldamisel⁸⁰.

Teine oluline pooltargument, mis APA-de rakendamise kasuks räägib on võimalike maineriskide juhtimine⁸¹. Tänapäeva ühiskonnas on ettevõtete kuvandil ja mainel oluline väärtus ning igasugune negatiivne kuvand võib tarbijate usaldusväarsust vähendada. See omakorda võib mõjutada tarbijate tarbimismudelit, mis võib kajastuda ettevõtte müügi- ja finantstulemustes. Ettevõtte maine võib saada kahjustatud eri viisidel, kuid üheks selliseks võimaluseks on ka võimalik maksuvaidlus, juhul kui see peaks avalikkuse ette jõudma. Kui ettevõtte ei ole jälginud seaduseid ja nõudeid ning üritanud kasumit või maksubaasi siirdada riikidesse, kus on madalam maksumäär, võivad tarbijad tunda end petetuna. APA kokkulepe võimaldab selliseid olukordi vältida, sest APA-t võib pidada üheks efektiivsemaks maksuvaidluse vältimise meetmeks.

Kolmandaks, kui maksumaksja soovib rakendada kahe- või mitmepoolseid APA-sid, siis aitab see maandada ka võimalikku topeltnmaksustamise riski⁸². Sellise kokkuleppe raames räägivad asjakohased riigid läbi APA sisu ning otsustavad, kuidas oleks õiglane kulude ja tulude allokeerimine. See välistab tulevikus võimaluse, et eri riigi maksuhalduritel on APA taotleja siirdehinna metodoloogia osas erimeelsused. Ka OECD soovitab rakendada kahe- või mitmepoolseid APA-sid, eelkõige seetõttu, et kahe- või mitmepoolsed APA-d võimaldavad kõrvaldada potentsiaalset topeltnmaksustamist ning ühtlasi võimaldavad paremini rakendada Maksulepingu artiklit 7, mis keskendub tulu allokeerimise jaotamisele ettevõtte, tema tütarühingu

⁸⁰ Ernst & Young. EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2017 – 2018, lk 390. Arvutivõrgus: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/\\$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf) (16.04.2019).

⁸¹ R. Fox, J. Cooper. Advance Pricing agreements: a new era. 2016. Arvutivõrgus: <https://www.dlapiper.com/it/italy/insights/publications/2016/11/advance-pricing-agreements-a-new-era/> (14.04.2019).

⁸² OECD Siirdehinna Juhend, lk 214.

või filiaali vahel⁸³. Seega, kahe- või mitmepoolsetel APA-del on selge eelis ühepoolsete APA-de ees. Seda muidugi olukorras, kus seotud isikute vahel teostatavad tehingud on piiriülesed.

Neljas pooltargument APA-de rakendamiseks on seotud võimalike maksuvaidluste vähendamisega⁸⁴. Kui esmalt sai välja toodud maksumaksja kindlus võimalike maksuvaidluste ennetamise osas, siis arvestamata ei saa ka võimalikke positiivseid aspekte APA-de rakendamisel maksuhalduri kasuks. Maksuvaidluste vähendamine või ennetamine võimaldab maksuhalduril administratiivset ajakulu vähendada ning lubab keskenduda rohkem kontrolltoimingutele.

Viiendaks, lisaks maine ja õiguskindlusele, pakuvad APA-d võimalust maksumaksjal planeerida ja arvestada oma maksukulu enne seotud osapooltega tehingute teostamist⁸⁵. APA sisu paneb juba varakult raamid paika, mis ettevõtte peaks kandma kulu ning millisesse ettevõttesse peaks akumuleeruma tulu. Seeläbi saab maksumaksja arvutada välja võimaliku maksukulu nende ettevõtjate osas, kus peaks tulu akumuleeruma. Läbipaistev kuluarvestus võimaldab ettevõtetel paremini planeerida oma ressursse ning vajadusel efektiivsemalt suunata oma investeeringut. Mida paremini ja efektiivsemalt suudavad ettevõtted toimida, seda suurem kasu on ka sellest majandusele makroökonomilisel tasemel.

Kuuendaks punktiks võib nimetada eri riigi maksuhaldurite suurema suhtluse ja praktika vahetamise, juhul kui võimaldatakse kahe- või mitmepoolseid APA-sid⁸⁶. Seda võib pidada suureks eeliseks Eesti maksuhaldurite puhul, kes autorile teadaolevalt ei ole veel ühegi APA sõlmimise juures olnud. Naaberriikide maksuhalduritega suhtlemisel saaks Eesti maksuhaldur olulise praktilise taustinformatsiooni, sealhulgas ka ülevaate võimalikest komistuskividest, mida APA protsessi juures võib ette tulla. Mida rohkem omab Eesti maksuhaldur informatsiooni ka teiste riikide praktikast, seda efektiivsemalt saab APA-de protsessi Eestis rakendada.

⁸³ OECD Siirdehinna Juhend, lk 216.

⁸⁴ United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Coordinator's Report on Work of the Subcommittee on the Mutual Agreement Procedure - Dispute Avoidance and Resolution, 2016. Arvutivõrgus: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/10/12STM_CRP4_Disputes.pdf (14.04.2019).

⁸⁵ E. Sporken, M Stuyt. Do Advance Pricing Agreements Still Provide Certainty in the Netherlands? The Tax Management Transfer Pricing Report, 2017. Arvutivõrgus: <https://www.bna.com/advance-pricing-agreements-n73014451303/> (14.03.2019).

⁸⁶ I. Ioana. Advance Pricing Agreements and Double Taxation – Key Concepts in the Context of Transfer Pricing. Ovidius University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 2 /2017, lk 567. Arvutivõrgus: <http://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/2017-2/Section%20V/14.pdf> (14.04.2019).

Seitsmenda pooltargumendina võib nimetada väheneva vastavuskohustuste nõuete täitmise maksumaksjale⁸⁷. Suured hargmaised ettevõtted, kes täidavad ära siirdehinna dokumentatsioonide ettevalmistamise künnise, mis Eestis on reguleeritud Siirdehinna Määrusega, peavad iga-aastaselt koostama siirdehinna dokumentatsiooni. Selline dokumenteerimiskohustus võtab maksumaksjalt palju ressursi, olgu see ajakulu, kui seda ise koostatakse või materiaalne kulu, kui kaasatakse seda koostama maksunõustajad. Sellise dokumentatsiooni koostamise hind võib sõltuda tehingute arvust, mida dokumentatsioon peab katma kui ka tehingute keerukusest ning saadaolevatest võrdlusandmetest. Seega, teatud materiaalsuse taseme ületades võivad maksumaksjad kanda aastas kümneid tuhandeid eurosid kulusid, et olla kooskõlas siirdehindade reeglitega. Sellist jooksvat kulu aitavad vältida APA-d, mis sõlmitakse ühe korra ja pikemaks ajaperioodiks. Maksumaksjal on küll APA protsessi ajal kulutused, kuid sõlmimise tulemusel võib väheneda kogukulu pikema ajaperioodi jooksul⁸⁸.

Viimase pooltargumendina võib välja tuua ka efektiivsuse suurenemist kohustuslike auditiprotseduuride osas nendel ettevõtjatel, kellel sellekohane kohustus on⁸⁹. Eestis reguleerib audiitorkontrolli kohaldamist audiitortegevuse seadus⁹⁰, mis sätestab kellele ja millistel tingimustel on audiitorkontroll või ülevaatus kohustuslik. Audiitorid peavad üldjuhul veenduma ka seotud isikute vahel tehtud tehingute õiguspärasuses ning selle tarbeks koguma vajamineva informatsiooni. APA-de rakendamise puhul ei teki seda ohtu, et audiitor tuvastab ajaolud, mis võiks äriühingule tekitada maksuriski, sest risk on maandatud läbi APA. Seega väheneb audiitorite ajakulu seotud isikute vahel tehtavate tehingute kontrollimisele ning seeläbi väheneb ka äriühingute kulu audiitorkontrollile.

2.2.2. Vastuargumendid

Õiguslane kirjandus ja maksupraktika näitab, et APA-de rakendamine ei kulge ilma

⁸⁷ Pleadors. The Advantages of Advance Pricing agreements. Arvutivõrgus: <https://blog.ipleaders.in/advantages-advance-pricing-agreements/> (16.04.2019).

⁸⁸ P. Kortebusch. Should multinational companies request and advance pricing agreement (APA) – or shouldn't they? University of Paderborn, 2013, lk 6. Arvutivõrgus: http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_173.pdf (14.04.2019).

⁸⁹ Pleadors, *Op cit.*

⁹⁰ Audiitortegevuse seadus - RT I 2010, 9, 41... RT I, 28.02.2019, 2

probleemideta. Tihtipeale võib esineda ka selliseid aspekte, mis on APA-de rakendamise vastu. Seega järgnevalt toob autor välja võimalikud vastuargumendid APA-de rakendamiseks.

Esimese negatiivse aspektina APA-de taotlemise protsessi puhul võib välja tuua suure ajakulu nii maksumaksjatele kui ka maksuhalduritele. Kui vaadata Euroopa Liidu liikmesriikide menetluspraktikat kahe- või mitmepoolsete APA-de ajamahu osas, siis keskmine arv jääb vahemikku 18 kuni 53 kuud⁹¹. See eeldab, et APA sõlmimisel kaasatakse mitme riigi maksuhaldurid ning info edastamine ning läbivaatamine ongi ajamahukas. Ühepoolsete APA-de puhul on ajakulu oluliselt väiksem ning menetlusega tegeleb vaid üks maksuhaldur. Statistika näitab, et ühepoolsete APA-de menetlemise aeg jääb 12 kuni 24 kuu vahemikku⁹². Kindlasti mõjutavad ajakulu ka kokkuleppe osaks olevate tehingute arv ning keerukus, kuid üldistavalt võib öelda, et APA taotlemine on pikk ja mahukas protsess.

Lähtuvalt esimesest punktist, võib teise negatiivse asjaoluna välja tuua APA-de taotlemise kulud selle algusetapis.⁹³ Kui positiivse aspektina sai välja tuua asjaolu, et APA-d vähendavad ettevõtja kulutusi pikemas perspektiivis, siis praktikas nõuab sellisele kokkuleppele jõudmine maksumaksjalt suure mahus kulutusi taotlemise protsessis. Kuna tegemist on vägagi detailse menetlusega, siis tihtipeale on ettevõtja kaasanud maksunõustajad. Võttes arvesse kohaliku riigi menetluspraktika aega ning maksunõustajate tunnitaskusid, siis maksumaksjal võib tekkida suur ühekordne kulu APA saavutamiseks. Samuti ei saa kindel olla, et APA tulemus on maksumaksjale positiivne. Kuigi tegemist on olulise vastuargumendiga, siis autor leiab, et siinkohal aitaks liigsete kulude riski maandada see, kui maksumaksja kalkuleerib välja, mis oleks tema kulutused APA sõlmimiseks ning kui suured oleks kulutused iga-aastase siirdehinna dokumentatsiooni koostamiseks. Kui kulu maksunõustajatele APA taotlemisel on oluliselt väiksem, siis tegemist oleks ikkagi olulise võiduga maksumaksjale. Seega antud vastuargumendi puhul tuleks lähtuda konkreetsetest asjaoludest olukorrapõhiselt.

Kolmas oht, mida APA taotlemine võib endaga kaasa tuua on seotud ulatusliku informatsiooni edastamisega maksuhaldurile. APA protsess peaks olema võimalikult detailne ning seetõttu võib

⁹¹ APA Statistika 2017.

⁹² E. Sporken, M. Stuyt, *Op cit.*

⁹³ Commission of the European Communities. Commission Staff Working Document accompanying document to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU, Brussels 2007, lk 9. Arvutivõrgus: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec%282007%29246_en.pdf (17.04.2019).

maksuhaldur paluda esitada ka informatsiooni, mis toetab APA menetlemise protsessi, kuid võib anda indikatsiooni muude maksumaksja maksualaste tehingute kohta, mis ei ole seotud siirdehinnaga. Selline info edastamine võib kaasa tuua maksuhalduri kontrolltegevuse muudes maksuvaldkondades⁹⁴. Samuti ei ole maksuhalduril võimalik APA menetluse ning selle sõlmimise korral anda kindlust, et kontrolle ei järgne maksumaksja muude tehingute osas. Autori hinnangul on tegemist ohuga, mis võib realiseeruda üksnes, siis kui maksumaksja ei jälgi kehtivat regulatsiooni. Selline risk peaks olema üldjuhul erakordne ning maksukuulekatel äriühingutel ei peaks olema kartust, et maksumaksja proovib alustada kontrolle siirdehinna teema väliste asjaolude osas.

Neljandaks võib välja tuua asjaolu, et maksumaksjatel puudub APA menetluses jõud tulemuste mõjutamiseks, ehk otsuse tegemine on äriühingu kontrolli alt väljas ning kokkuleppe sisu määrab siiski maksuhaldur⁹⁵. Maksumaksja võib esitada ulatusliku info ning põhjendada oma valitud siirdehinna metodoloogiat, kuid kui maksuhaldur sellega ei nõustu, siis pika menetluse tulemusel võib maksumaksja saada ikkagi enda jaoks mittesobiva otsuse. Riski aitab kindlasti vähendada põhjalik ja detailne koostöö maksuhalduriga, mille menetluse käigus võiks juba maksumaksja aru saada, kuhu suunda otsus hakkab kalduma. Lõpliku riski tulemuse osas peab iga taotleja ise võtma.

Viiendaks riskiks APA-dega seonduvalt võib tuua taustinfo muutumise. Maksumaksja sõlmib APA tuginedes kindlatele eeldustele, mis on antud ajahetkel siirdehinna metodoloogia rakendamiseks oluline. Kui nendest kriitilistest eeldustest peaks midagi muutuma või ära langema, siis see võib kaasa tuua olukorra, kus APA pole enam kokkulepitud tingimustel kehtiv. Siinkohal on igal maksuhalduril õigus määratleda, milliste tingimuste äralangemisel alustatakse APA sisu osas uuesti läbirääkimisi ning mis tingimused muudavad APA koheselt tühiseks⁹⁶. Üldjuhul peaks APA sisu ära katma selliste juhtumite protseduurilise osa ning kui APA sisu hõlmab detailselt kõiki olulisi aspekte eelduste muutumisel, siis risk APA tühiseks muutumisel on väike.

Viimaks toob autor välja punkti, mille osas on kõige suurem potentsiaalne oht – APA kui võimalik riigiabi⁹⁷. APA on maksuhalduri poolt väljastatud siduv kokkulepe, mis peaks olema tõlgendatud

⁹⁴ A. Bakker, M. M. Levey, lk 37.

⁹⁵ PricewaterhouseCoopers. APA 101 Introduction to Advance Pricing Agreements. 2018 (autori valduses).

⁹⁶ R. Freischrieber. Advance pricing agreements: advantageous or not? The CPA Journal Online, June 1992. Arvutivõrgus: <http://archives.cpajournal.com/old/12650269.htm> (21.03.2019).

⁹⁷ L. Eden, W. Byrnes. Transfer pricing and state aid: the unintended consequences of advance pricing agreements. Transactional Corporations, Volume 25, 2018, no 2, lk 9-10. Arvutivõrgus: <https://unctad.org/en/PublicationChapters/diae2018d4a3.pdf> (21.02.2019).

kooskõlas praktikas kasutusel olevate siirdehinna reeglitega. Kuid mis juhtub siis kui maksuhaldur on ise siirdehinna reegleid valesti tõlgendanud ning võimaldanud maksumaksjale APA, mis paneb maksumaksja võrreldes teiste mitteseotud osapooltega paremasse olukorda?

Praktikas on tegemist levinud juhtumiga, mida Euroopa Komisjon on uurinud. Nimelt 2014. aastal teavitas Euroopa Komisjon kolme riiki seoses alustatava uurimisega võimaliku riigiabi andmises: Iirimaa seoses *Apple* tegevusega, Hollandit seoses *Starbucks*-iga ning Luksemburgi seoses *Fiat*-iga⁹⁸. Hiljem on alustatud ka uurimisi Luksemburgis tegutsevate *Amazon*-i, *McDonald's*, *ENGIE* (*GDF Suez*) võimaliku riigiabi osas ning Hollandis opereeriva *Inter IKEA* osas⁹⁹.

Euroopa Komisjoni uurimised keskendusid eelkõige tuvastamisele, kas Iirimaa, Holland ning Luksemburg on võimaldanud eelnimetatud kontsernidele läbi APA-de keelatud riigiabi. Uurimised said alguse sellest, et Euroopa Komisjoni hinnangul on riigid APA-de rakendamisel kasutatud liiga agressiivset maksuplaneerimise lähenemist, mis on võimaldanud nimetatud ettevõtetel saavutada teiste ettevõtetega võrreldes oluliselt madalama efektiivse tulumaksukoormuse¹⁰⁰. Riikide maksuhaldurid ning maksumaksjad on saanud kokkuleppe APA-de puhul, mida ei saa tänu erinevatele tehnilistele tingimustele lugeda turuväärtusele vastavaks. Uurimiste tulemusel on Euroopa Komisjon jõudnud järeldusele, et *Apple* on Iirimaa saanud ligi 13 miljardi euro suuruse maksueelise¹⁰¹ ning *Starbucks* ja *Fiat* saanud mõlemad ligikaudu 20 kuni 30 miljardi euro suuruse maksueelise¹⁰².

Seega APA-dega kaasneb oluline risk, et maksuhaldur tõlgendab ka ise valesti siirdehinna reegleid ning seeläbi paneb maksumaksja paremasse positsiooni kui seda oleks kolmandate osapoolte puhul võimaldatud. Eelnimetatud risk ei ole kindlasti absoluutne ning riski maandamiseks on mitmeid võimalikke meetmeid. Üheks olulisemaks võib nimetada kahe- ja mitmepoolsete APA-de rakendamist, juhul kui on tegemist piiriüleste tehingutega. Sellisel viisil oleks kaasatud mitme riigi maksuhaldurite praktika ning vähem ruumi oleks eksimusteks. Teiseks aitab kindlasti riigiabi olukordi vähendada kaasates APA menetlemisesse pädevad maksuhaldurid. Siinkohal ei soovi

⁹⁸ *Op cit*, lk 9.

⁹⁹ European Commission. Tax rulings, state aid. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html (11.02.2019).

¹⁰⁰ L. Eden, W. Byrnes, lk 10.

¹⁰¹ European Commission. Press release – State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion, 2016. Arvutivõrgus: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm (08.04.2019).

¹⁰² European Commission. Press release - Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules, 2015. Arvutivõrgus: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm (08.04.2019).

autor viidata, et eelnimetatud olukordades on olnud kaasatud ebaprofessionaalne maksuhaldur, vaid pigem sooviks rõhutada, et maksuhalduritele tuleks teha koolitusi ning tõsta nende taset selliselt, et oleks võimalik vältida riigiabi osutamist. Tegemist on kriitilise probleemiga, kuid kindlasti on riigiabi riski võimalik erinevate meetmetega maandada.

Ülaltoodud analüüsi põhjal saab öelda, et APA-de võimaldamise pooltargumendid kaaluvad vastuargumentid kindlasti üle. Nagu analüüsist näha, siis mitmeid riske on võimalik maandada pea olematule tasemele ning seetõttu on autori hinnangul APA-de võimaldamine kindlasti positiivne. Eelnimetatud poolt- ja vastuargumentidest lähtudes võiks öelda, et APA-de kasu oleks tunnetatav ka Eesti tasemel, juhul kui APA regulatsioon Eestis kehtestada.

2.3. APA-de võimalik õiguslik vorm Eestis

Olles defineerinud APA sisu ning leidnud ka eelmise punkti analüüsi tulemusel, et APA-de rakendamise siseriiklikus õiguses kaalub positiivsete argumentidega üle APA ohud, siis järgnevalt tuleks mõelda, kuidas APA Eesti õigusega suhestub. Selleks oleks tarvis aru saada, et mis vormis ja kujul võiks Eestis siseriiklikult maksuhaldur APA-sid menetleda.

Esmalt, maksuõiguses tuleks vahet teha materiaaõigusel ning menetlusõigusel. Materiaaõiguse normid sätestavad maksukohustuse sisu (maksumaksja, maksu objekt, maksumäär, maksuvabastused). Menetlusõiguse (nimetatakse ka formaalseks maksuõiguseks) normid reguleerivad maksu deklareerimise ja tasumise korda, arvepidamist, kontrollimist, maksu määramise ja sissenõudmise korda ja vaidluste lahendamise korda¹⁰³. Seega APA-de regulatsiooni puhul tuleks vaadata menetlusõigust, kuna APA-d on sisuliselt vaidluste lahendamise ja ennetamise meede.

Maksumenetlus on sisuliselt maksuhalduri poolt teostatav haldusmenetlus¹⁰⁴ ning maksumenetluse läbiviimisel tuleks rakendada haldusmenetluse põhimõtteid¹⁰⁵. Seetõttu on maksumenetlus reguleeritud haldusmenetluse seadusega¹⁰⁶ (edaspidi nimetatud kui HMS), kasutades ka

¹⁰³ L. Lehis. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid. Casus Tax Services OÜ, Tartu 2018 (edaspidi joonealuses märkuses Maksuseaduste kommentaarid 2018), lk 5.

¹⁰⁴ L. Lehis. Means Ensuring Protection of Taxpayers' Rights in Estonian Tax Law. – Juridica International IV/1999, lk 104.

¹⁰⁵ RKHKo 3-3-1-26-02, p 14.

¹⁰⁶ Haldusmenetluse seadus - RT I 2001, 58, 354... RT I, 13.03.2019, 55.

maksukorraldus seaduse¹⁰⁷ (edaspidi nimetatud kui MKS) erisätteid. Seetõttu tuleb lähtuda APA-de analüüsil mõlemast seadusest.

Kui mõelda, mis vormis võiks sõlmitav kokkulepe olla, peaks vaatama, mis õigusakte saab maksuhaldur üldse väljastada. MKS § 46 võimaldab maksuhalduril väljastada talle seadusega pandud ülesannete täitmiseks korraldusi, otsuseid ja muid haldusakte. Koheselt peaks eelnimetatutest välja elimineerima korralduse, sest APA näol ei saa olla tegemist maksuhalduri korraldusega täita APA tingimusi – selline käsitlus oleks ühepoolne. APA, kui otsuse võimalikku formaati, võiks kontrollida läbi siduva eelotsuse regulatsiooni – tegemist on ikkagi kõige enam sarnaneva instrumendiga Eesti õiguses. Kui vaadata maksukorralduse seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seadus seletuskirja¹⁰⁸, mille alusel siduv eelotsus 2007. aastal vastu võeti, siis seadusandja on täpsustanud, et MKS § 91¹ alusel antav siduv eelotsus on siduv hinnang tulevikus sooritatava toimingu või toimingu kogumi maksustamise kohta. Seega oleks tegemist maksuhalduri toiminguga. Sama seletuskirja alusel välistatakse ka siduva eelotsuse regulatsiooni kohaldamisel seotud isikute tehingute turuväärtuse kindlaksmääramine, eelkõige põhjusel, et selleks on ette nähtud eraldi menetlus ja eraldi vorm – kokkulepe¹⁰⁹.

Seega APA-de puhul oleks kohane maksumaksja ja maksuhalduri vahel sõlmitav kokkulepe ehk leping. Lepingu puhul tekib ka küsimus, kas maksuhaldur ja maksumaksja peaksid sõlmima tsiviilõigusliku lepingu või haldusõigusliku lepingu. Halduskoostöö seadus¹¹⁰ (edaspidi nimetatud kui HKS) § 4 lg 4 sätestab, et haldusülesande täitmiseks volitamise korral võib sõlmida tsiviilõigusliku lepingu, kui seadus ei näe ette üksnes halduslepingu sõlmimist, lepinguga ei reguleerita avaliku teenuse kasutaja või muu kolmanda isiku õigusi ega kohustusi, riiki või kohalikku omavalitsust ei vabastata tal lasuvatest kohustustest ja ülesande täitmisel ei kasutata täidesaatva riigivõimu volitusi. Kui lepingust selgelt ei nähtu poolte tahe sõlmida tsiviilõiguslik leping, eeldatakse, et tegemist on halduslepinguga. Teisalt, Eesti õiguspraktikute kohaselt HKS § 3 lg 4 tõlgendamisel tuleb juhinduda avaliku ja eraõiguse vaheteost ning lähtuda sellest, et avalikõigusliku suhte tunnustele vastav õigussuhe tuleb avaliku võimu avalikõigusliku elluviimise

¹⁰⁷ Maksukorralduse seadus - RT I 2002, 26, 150... RT I, 13.03.2019, 57.

¹⁰⁸ Maksukorralduse seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri 1094 SE. Arvutivõrgus: <https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ed5c43bb-815a-36a9-b009-1f92a9bcca1f/Maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20seadus> (14.03.2019).

¹⁰⁹ *Op cit*, lk 10.

¹¹⁰ Halduskoostöö seadus - RT I 2003, 20, 17... RT I, 19.03.2019, 114.

primaarsuse põhimõttest reguleerida halduslepinguga¹¹¹. Järelikult, APA-de võimalik vorm võiks Eestis olla haldusleping HMS § 95 mõistes.

Haldusleping võiks tulla kõne alla, kui maksumaksja soovib sõlmida ühepoolset APA-t, ehk kokkuleppe osaks oleks vaid taotleja asukohariigi maksuhaldur ning taotleja ise. Eraldi tähelepanu peaks juhtima vormile, kui kokkulepet soovitakse kahe või enama riigi osas ehk kui soovitakse sõlmida kahe- või mitmepoolset APA-t. Sellisel juhul tuleb APA-de sõlmimist vaadelda rahvusvahelise maksuõiguse kontekstis. Eestis on peamiseks rahvusvahelise maksuõiguse allikaks Maksulepingud. Tegemist on tavaliste välislepingutega, mille sõlmimisel ja rakendamisel tuleb lisaks asjakohastele Eesti õigusaktidele arvestada ka rahvusvahelise õiguse norme, eelkõige maksulepingute puhul tuleb lähtuda Viini konventsiooni artiklitest 31 kuni 33¹¹².

Eesti poolt sõlmitud 57 maksulepingut¹¹³ põhinevad OECD poolt loodud mudelmaksulepingul, mis jälgib OECD poolt ette nähtud struktuuri. Maksulepingu artikkel 25 sätestab riikidevahelise vastastikuse kokkuleppe menetluse (inglise keeles: *mutual agreement procedure*, edaspidi nimetatud kui MAP) olukorras, kus tekib topeltmaksustamise võimalus või on riikide vahel erimeelsused Maksulepingute sisu tõlgendamisel. Tegemist on efektiivsema lahendusega, kui pöörduda kohaliku riigi kohtusse Maksulepingu tõlgendamiseks. Kohalikul tasemel võivad riigid jõuda eri arusaamadele ning lõppkokkuvõttes topeltmaksustamise võimalus säilib. Läbi MAP-i on maksumaksjal võimalus ennetada võimalikku erinevat arusaama riikide maksuhaldurite vahel ning seeläbi tagada endale Maksulepingukohane maksukohustus¹¹⁴.

MAP-i võib sisuliselt rakendada ka olukordades, kus eri riigid võivad olla erineval arusaamal seotud osapoolte vaheliste tehingute turuväärtuse määramisel. Sellisel juhul peaks maksumaksjal säilima õigus rakendada MAP-i ka siirdehinna küsimustes. Sellest tulenevalt võivad ka Eesti maksumaksjad Mudellepingu artiklist 25 tulenevalt MAP alusel taotleda APA-t juhul, kui soovitakse siirdehinna alast kokkulepet mitme riigi vahel – ehk kui planeeritavad tehingud hakkavad toimuma maksumaksja eri riikides asuvate üksuste vahel. Sellele on rõhunud ka OECD Siirdehinna Juhend, mis ütleb, et: „Osades riikides puudub siseriiklik regulatsioon APA-de

¹¹¹ M. Mikiver. Erasektori kaasamine korrakaitseülesannete täitmisele Eestis, 2007. Arvutivõrgus: www.media.voog.com/0000/0038/9691/files/30Mikiver.rtf (13.04.2019).

¹¹² Maksuseaduste Kommentaarid 2018, lk 80.

¹¹³ Maksu- ja Tolliamet. Tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud. Arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/ari klient/tulud-kulud-kaive-kasum/valislepingud/tulu-ja-kapitalimaksuga-topeltmaksustamise-valtimise> (15.02.2019).

¹¹⁴ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, lk 431 – 432.

sõlmimiseks. Vaatamata sellele, kui Maksuleping sisaldab endas klauslit MAP osas mudelmaksulepingu artikli 25 mõistes, siis üldjuhul peaksid kohaliku riigi maksuhaldurid võimaldama APA-de sõlmimist, kui siirdehinna turuväärtuse tulemusel võib tekkida topeltmaksustamise olukord või kui esineb lahkarvamusi Maksulepingu sisu tõlgendamisel.¹¹⁵

Kuigi Eesti maksuhaldur ei ole kohustatud Mudellepingu artikkel 25 alusel APA-de protsessi alustama maksumaksja taotlusel, välja arvatud olukorras, kus puudub ebaselgus Maksulepingu tõlgendamisel, siis kehtiva praktika kohaselt ei saaks öelda ka seda, et Eesti maksuhaldur on kahe- või mitmepoolsete APA-de taotluse läbivaatamise välistanud. Kui lähtuda OECD praktikast ning tõlgendada kohalikku Siirdehinna Määrust, mille § 20 kohaselt tuleks lähtuda OECD Siirdehinna Juhendist, siis võiks öelda, et kahe- ja mitmepoolsed APA-d on MAP alusel Eestis juba lubatud.

2.4. APA kooskõla Eesti maksuõiguse üldpõhimõtetega

Eesti maksusüsteem tugineb teatud üldpõhimõtetel, mida peab jälgima maksuõiguse rakendamisel. Sama kehtib ka APA-de puhul, kui seadusandja peaks need Eesti õigusesse üle võtma. Seetõttu on oluline analüüsida, et APA oma olemuselt ei läheks vastuollu ühegi üldpõhimõttega, mille tagajärjel siirdehinna siduvate eelkõigete regulatsiooni ei oleks võimalik Eestis rakendada.

Esmalt tuleks vaadata ega APA-de võimalik regulatsioon ei langeks vastuollu seaduse reservatsiooni klausliga, mis tuleneb Eesti Vabariigi Põhiseaduse (edaspidi nimetatud kui PS)¹¹⁶ §-st 113, mille kohaselt sätestab riiklikud maksud seadus ehk riiklike maksude kehtestamine kuulub Riigikogu ainupädevusse¹¹⁷. Sealjuures ühegi maksuseaduse kohustusliku elemendi, sealhulgas maksumäära kehtestamist ei tohi delegeerida täidesaatvale võimule¹¹⁸. Seega võiks küsida, kas maksuhaldur saab iseseisvalt kehtestada APA menetluse raames mõnda kohustuslikku maksuseaduse elementi?

Autori hinnangul APA-de puhul ei minda vastuollu seaduse reservatsiooni põhimõttega, eelkõige kuna maksuhaldur ja maksumaksja saavutavad kokkuleppe siirdehinna meetodilise käsitluse osas. TuMS § 50 lg 4 alusel maksustatakse tulumaksuga siirdehinna ja turuhinna vahe, juhul kui see

¹¹⁵ OECD Siirdehinna Juhend, lk 219.

¹¹⁶ Eesti Vabariigi Põhiseadus - RT 1992, 26, 349... RT I, 15.05.2015, 2.

¹¹⁷ L. Lehis. Maksuõigus, lk 56.

¹¹⁸ RKPJK 3-4-1-18-07, p 36.

peaks esinema. Tulumaksu määra puhul peab maksuhaldur rakendama TuMS §-is 4 ettenähtud maksumäära ning ei saa kõrvale kalduda seaduses ettenähtud maksustamise elementidest. Seega APA puhul kehtib maksumaksjale tulumaksukohustus ikkagi seaduse alusel¹¹⁹.

Teine oluline maksunduslik üldpõhimõte on legaliteedi põhimõte, mis tuleneb PS § 3 lg-st 1 ning mille kohaselt teostatakse riigivõimu üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. Maksuõiguses väljendub legaliteedi põhimõte eelkõige MKS §-is 11 sätestatud uurimisprintsiiibi kaudu, millest tulenevalt on maksuhaldur maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel kohustatud arvestama nii maksukohustust suurendavaid ja vähendavaid asjaolusid¹²⁰. Autori hinnangul tugevdab APA võimaldamine uurimisprintsiiibi rakendamist siirdehinna valdkonnas, seda eelkõige läbi selle, et maksuhaldur saab APA menetluse raames uurida kõiki võimalike maksukohustusega seonduvaid asjaolusid, mis tulevased seotud isikute vahel tehtavad tehingud võivad endaga kaasa tuua. APA menetluse raames peab maksuhaldur analüüsima nii võimalikku maksukohustust suurendavaid ja vähendavaid asjaolusid. Näiteks, kui toimub kahe- või mitmepoolse APA taotlemine, siis maksuhalduri analüüsi tulemusel võib äriühingu Eesti riigile makstav tulumaksukohustus suureneda või väheneda võrreldes esialgsete eeldustega. See on tingitud mitme riigi maksuhalduriga kokkuleppele jõudmisest ning konkreetse faktilise väärtusloome tuvastamisest, kuhu peaks kasum kumuleeruma. Kindlalt võib öelda, et APA menetlemine võimaldab maksuhalduril paremini uurimisprintsiiipi siirdehinna alastes teemades rakendada.

Legaliteedi põhimõttest tuleneb ka käesoleva töö kontekstis üks oluline keeld, milleks on maksualaste kokkulepete sõlmimise keeld. Maksunõue tekib vahetult seaduse alusel, sõltumata maksuhalduri tegevusest. Sealjuures ei ole maksuhalduril õigust keelduda maksu sissenõudmisest ega maksunõuet teisele isikule loovutada. Maksuhaldur ei saa sõlmida maksumaksjaga kokkulepet maksude vähendamise või mittemaksmise kohta, samuti ei saa maksumaksja tasuda vabatahtlikult täiendavaid makse, valida maksu saajat või maksuliiki. Kokkulepete lubamine seaks ohtu maksumaksjate võrdse kohtlemise ja ühetaolise maksustamise põhimõtte realiseerimise¹²¹.

Ükski õiguse printsiiip ei eksisteeri puhtal kujul. Paratamatult tuleb ette printsiiipide kollisiooni ehk väärtuste konflikte, mis sunnivad tegema ühest printsiiibist erandeid teiste printsiiipide kasuks¹²².

¹¹⁹ RKPJK 3-4-1-2-98, p 4.

¹²⁰ L. Lehis. Maksuõigus, lk 57.

¹²¹ *Op cit*, lk 58 – 59.

¹²² *Op cit*, lk 59.

Sama kehtib ka kokkulepete sõlmimise keelu osas. Siiski on mitmeid printsiipe, mida peab paralleelselt kokkulepete sõlmimise keeluga koos vaatama nagu PS §-st 10 sätestatud õiguskindluse põhimõte. Kõige üldisemalt peab see printsiip looma kindluse kehtiva õigusliku olukorra suhtes¹²³. Ehk maksumaksjal oleks antud printsiibi alusel õiguspärane ootus teada saada oma võimalik maksukohustus ning selle kujunemine. APA sõlmimine annaks maksumaksjale detailse ülevaate, mida maksuhaldur võtaks siirdehinna maksustamisel arvesse ning kokkuleppe lõpptulemusel saadaks teada ka võimalik tulumaksualane käsitlus. See omakorda haakub õigusselguse põhimõttega, mille alusel õigussüsteem peab olema seaduse rakendajatele ja täitjatele arusaadav¹²⁴.

Samuti võib legaliteedi põhimõttest tulenev kokkulepete sõlmimise keeld olla vastuolus PS §-st 11 tuleneva proportsionaalsuse põhimõttega. PS § 11 kohaselt tohib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega, ehk riik tohiks sekkuda isikute õigustesse ja vabadustesse ainult sellisel juhul kui see on paratamatu. Selle tuvastamiseks peab analüüsima, kas õigusi ja vabadusi piirav meede on sobiv, vajalik ja mõõdupärane.

Sobiv on abinõu, mis soodustab eesmärgi saavutamist. Vaieldamatult ebaproportsionaalne on sobivuse mõttes abinõu, mis ühelgi juhul ei soodusta eesmärgi saavutamist. Sobivuse nõude sisuks on kaitsta isikut avaliku võimu tarbetu sekkumise eest¹²⁵. Antud kontekstis APA mitte lubamine ei soodusta ühegi eesmärgi saavutamist. Kuna APA mitte võimaldamine ei anna ühtegi praktilist väärtust ning pigem kahjustab maksumaksja huve, siis on ka Riigikohus märkinud, et ebasobiva abinõu korral ei ole vaja kontrollida abinõu vajalikkust ja mõõdukust¹²⁶. Kokkuvõtvalt võiks öelda, et antud juhul on ka kokkulepete sõlmimise keeld APA kontekstis ebaproportsionaalne.

Sarnaselt maksuvõla ajatamisele, maksuvõla kustutamisele, tingimusliku maksuotsuse ning siduvatele eelotsustele taandub legaliteedi põhimõte proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtete ees, mistõttu võiks ka APA-de puhul välja tuua, et sellise kokkuleppe lubatavus ei lähe vastuollu legaliteedi põhimõttega.

Viimaks üheks oluliseks maksunduslikuks põhimõtteks võib veel pidada ühetaolise maksustamise põhimõtet, mis tuleneb PS §-st 12 ning mis sätestab, et kõik on seaduse ees võrdsed ning kedagi ei tohi diskrimineerida. Antud töö kontekstis võib ühetaolise maksustamise põhimõtet käsitleda

¹²³ R. Narits, jt. Eesti Vabariigi Põhiseadus: kommenteeritud väljaanne 2017 (edaspidi PS komm, 2017), lk 153 p 27.

¹²⁴ Maksuseaduste Kommentaarid 2018, lk 9.

¹²⁵ PS komm 2017, lk 163 p 12.

¹²⁶ RKÜKo 3-1-3-10-02, p 30.

topeltnmaksustamise kontekstis. Antud põhimõtte kohaselt peaks maksuhaldur vältima olukordi, kus maksumaksjal võib tekkida nii siseriiklikult kui ka rahvusvahelisel tasemel topeltnmaksustamise hetk. Põhimõtte kohaselt peab maksuhaldur maksuseadust rakendama kõikide maksumaksjate suhtes ühetaoliselt, ta ei tohi teha suvalisi erandeid ega tõlgendada seadust eri maksumaksjate jaoks erinevalt¹²⁷. Viimane haakub ka kokkulepete tegemise keeluga.

Autori hinnangul ei saa APA-de menetlemisel tekkida seaduse erinevat tõlgendamist, mida mainitud sai ka juba kokkulepete tegemise keelu puhul. APA võimaldab paremini kontrollida, et võrreldavates tehingutes maksumaksja lähtub võrdsetest tingimustest teiste maksumaksjatega. APA menetlus võimaldab maksuhalduril kujundada iga suurema seotud isikute vahel tehtud tehingu osas faktilised asjaolud ning rakendada seadust ühtviisi kõigile üheselt. Seega ka ühetaolise maksustamise põhimõtte pigem toetab APA-de rakendamist.

2.5. Maksuhalduri võimalus APA sõlmimisest keelduda

APA taotlemine on protsess, mis on kõikidele osapooltele aeganõudev ja ressursirohke. Sellest tulenevalt peaks seadusandja kaaluma ka olukordi, millistel võimalustel peaks APA olema siseriiklikult lubatud ning missugustes olukordades on võimalik APA taotlusest keelduda. Selle otsustamisel võiks maksuhaldur lähtuda proportsionaalsuse põhimõttest, mis tuleneb PS §-st 11. APA peaks olema loomult sobiv, vajalik ja mõõdupärane, et vältida ka põhjendamatu administratiivset koormust maksuhaldurile.

Esmalt, tuleks analüüsida, kas APA on sobiv meede, et seotud isikute vahel turuväärtust kontrollida? Mõneti võib siinkohal nentida, et jah, APA annab maksumaksjale ja maksuhaldurile õigusliku kindluse, et kokkulepitud metodoloogia vastab siirdehinna regulatsioonile ning selle tulemuse seotud osapoolte vahel tehtud tehingud on turuväärtusel. Siiski, proportsionaalsuse testi läbimiseks ei piisa vaid sellest, et meede on sobiv.

Järgnevalt tuleks vaadata, kas APA on kõikide tehingute puhul vajalik. Kõikide tehingute menetlemine APA raames ei pruugi olla maksuhalduri ja maksumaksja osas proportsionaalsed. Eelkõige tehingud, mis on lihtsad ning selged ning kus puudub objektiivne ebaselgus. Just viimane

¹²⁷ L. Lehis. Maksuõigus, lk 61.

on määratud ka siduva eelotsuse taotluse keeldumise aluseks MKS § 91² lg 1 p 1 alusel. Sellised tehingud võivad olla seotud osapoolte vahel tehtavad rutiinsed ja madalat lisandväärtust omavad tehingud nagu raamatupidamine, juriidiline nõustamine, tugiteenused, infotehnoloogiline tugi, jm. Enamasti on sellised teenustega seotud tehingud hinnastatud kulupõhiselt, millele tuleks lisada turuväärtuses kasumikomponent ehk marginaal. Antud tehingute osas puudub objektiivne ebaselgus, kuidas või mis ulatuses mingit siirdehinna metodoloogiat rakendada. Maksumaksja peab leidma turuväärtusel kasumikomponendi, millest lähtudes lisatakse see kõikidele otsestele ja kaudsetele teenusega seotud kuludele. Ka kaubatehingute osas võib leida lihtsaid näiteid nagu tehingud, kus äriühing müüb kaupa nii seotud kui ka mitteseotud osapooltele samade hinnastamise põhimõtete alusel. Ehk maksumaksjal on endal majasiseselt olemas võrreldava infona turuväärtusel tehingud. Kokkuvõttes ei oleks maksuhalduril selliste tehingute osas midagi kommenteerida ning piisab vaid konsultatsioonist, kuidas tavapäraselt kolmandad osapoolsed selliseid tehinguid hinnastavad. Autor leiab, et hoolas äriühingu juht otsib vajadusel ka abi maksunõustajatelt vähendades seeläbi maksuhalduri administratiivset koormust.

Sellest tulenevalt soovib autor APA-de üheks keeldumise aluseks tuua välja objektiivse ebaselguse nõude. Siinkohal toob autor näited mõningatest tehingutest, kus puudub objektiivne ebaselgus ning mille osas APA menetluse läbiviimine tunduks ebaoproportsionaalne:

Näide 1: Madalat lisandväärtust omavad teenused

JTPF käsitluse¹²⁸ ja OECD Siirdehinna Juhendi¹²⁹ mõistes madalat lisandväärtust omavad teenused, kus ettevõtja tegutseb rutiinselt ning ei oma äritegevuse raames suuri riske. Nii OECD kui ka JTPF pakuvad välja, et sellisel juhul võiks teenused olla hinnastatud kulupõhiselt, kuhu on lisatud kasumimarginaali, mis oleks 3% kuni 10% vahemikus. Kui teenus läheb madalat lisandväärtust omava teenuse mõiste alla, siis puuduks maksumaksjatel ka täiendav kohustus teostada väliseid võrdlusandmete otsinguid, et turuväärtuses marginaali tõestada – sisuliselt on see OECD ja JTPF poolt ette antud.

Näide 2. Kauba edasimüügitehingud

¹²⁸ EU Joint Transfer Pricing Forum. Guidelines on Low Value Adding Intra-Group Services. Brussels 2010. Arvutivõrgus: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf (29.03.2019).

¹²⁹ OECD Siirdehinna Juhend, lk 333.

Teise olulise näitena võib tuua lihtsakoelisemad kaubatehingud, kus äriühing ostab kauba seotud või mitteseotud osapoolelt ning müüb selle edasi seotud ja mitteseotud osapooltele kasutades samu hinnastamise põhimõtteid. Selliste tehingute korral on võrreldav turureferents tekitatud müügil mitteseotud osapooltele ning puudub objektiivne ebaselgus, kuidas kaupasad peaks edasimüügil hinnastama.

Näide 3. Kontsernisisesed laenutehingud

Laenutehingud on samuti üldiselt lihtsakoelisemad ning üldjuhul on nende sisuks finantseeringu pakkumine, kus selle võimaldamisel oodatakse tagasi laenusumma tasumist koos turuväärtusel intressidega. Intresside turuväärtuse määramiseks on olemas nii avalikke andmebaase kui ka tasulisi infokogusid, kus vastav referents otsida. Finantstehingute osas vähendab ka tulevikus ebaselgust ATAD-ist tulenev nõue ülemääraste laenukasutuskulude arvestamisel. Seega võiks öelda, et ka seotud osapoolte vahel tehtavate laenutehingute osas ei ole metodoloogilist objektiivset ebaselgust.

Kokkuvõtvalt saab öelda ülaltoodud näidete puhul, et tegemist on klassikaliste seotud osapoolte vahel tehtud tehingutega, mis on igapäevased ning mille osas APA taotlemine võiks olla ebaoproportsionaalne. Samas tekib küsimus, et mis on need tehingud, kus objektiivne ebaselgus võib esineda? Üldjuhul sellised tehingud on mitmetahulised tehingud, kus on kombineeritud väärtusloome nii teenuste kui ka kauba edasimüümise näol. Samuti võiks keeruliste tehingute alla liigitada ka kõik tehingud immateriaalse varaga, sest iga immateriaalne vara on omanäoline ning turureferentsi leidmine sellistel juhtudel osutub keeruliseks.

Seega, kui APA on läbi teinud sobivuse ja vajalikkuse testi, siis on endiselt küsimus, kas APA menetlemine on mõõdukas meede? Ehk sisuliselt, kas APA menetlemine ja sellega seonduv kulu kaalub üle võimaliku tulumaksuriski, mida seotud osapoolte vahel tehtud tehingute turuväärtusest kõrvale kaldumine endaga kaasa võiks tuua?

Sellele vastamiseks tuleks vaadata tehinguid peale objektiivse ebaselguse vaatepunktist ka nende tehingute majandusliku mahu osas. Mida suurema mahuga on tehingud, seda suurem on maksumaksjale võimalik maksurisk siirdehinna metodoloogia vale rakendamise korral. Seega, autor pakub ühe võimalusena määrata keeldumise aluseks mahulise künnise ehk tehingute materiaalsuse. Väiksema mahuga tehingute osas kaasneks ebaoproportsionaalne ajakulu ning võttes arvesse ka maksumaksja kulutusi maksunõustajatele, siis saadav efekt võib olla üsnagi väike. See

muidugi lähtub eeldusest, et APA menetlemise protsess kestab aasta või rohkem ning maksumaksja kulutused nõustamisele võivad kerkida mitmekümnetesse tuhandettesse eurodesse. Isegi kui maksumaksja rakendab turuväärtuse põhimõtet väikses osas valesti, siis võimalik maksurisk oleks väiksem kui APA taotlemisele kulunud konsultatsioonitasud. Seetõttu on mõistlik ette näha tehingute alampiirmäär alates millest APA-t on võimalik taotlema hakata.

Materiaalsuse printsiipi kasutavad ka mitmed riigid. Lähima näite võib tuua naaberriigist Lätist, kus on ette nähtud, et APA-t võib taotlema hakata juhul, kui seotud osapoolte vaheliste tehingute maht ületab aasta jooksul 1 430 000 eurot¹³⁰. Tegemist on koondmahuga ning võtab arvesse kõiki seotud osapoolte vahel tehtud tehinguid. Suurkontsernide seas ei ole ka midagi ebatavapärast, kui sarnane summa saadakse kokku ka lihtsate administratiivsete tehingute osas nagu raamatupidamine, tugiteenused, infotehnoloogiline tugi, jm. Autori hinnangul ei peaks olema selliste tehingute koondmahu täitumisel samuti proportsionaalne nõustuda APA-de menetlemise protsessiga, sest taoliste tehingute puhul puudub üldjuhul objektiivne ebaselgus.

Ülaltoodust lähtuvalt pakub autor välja, et siduvate eelotsuste mahuline piirmäär võiks olla määratud ühe tehingu lõikes.

Samas on ka riike, kes ei sätesta mingeid piirmäärasid APA-de menetlemisel. Näiteks Soome ja Leedu ei rakenda mahulisi künniseid APA menetlemiseks¹³¹. Tegemist võib olla siseriikliku maksupoliitilise otsusega, kus püütakse maksumaksjale võimalikult palju abiks olla. Siiski tuleb arvestada, et Soome ja Leedu on suuremad riigid ning maksuhaldurite osakaal võib olla ka suurem. Arvestades Eesti riigi mastaapsust, siis maksuhalduril ei pruugi olla piisavat ressursi, et kõiki APA taotlusi menetleda. Autori hinnangul ei oleks see ka vajalik.

2.6. Riigilõiv

APA taotlemine on kulukas nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile, kes rakendab menetluse protsessis palju erinevaid ametnikke. Seetõttu oleks seadusandjal mõistlik rakendada ka riigilõiv

¹³⁰ PricewaterhouseCoopers. Worldwide Tax Summaries. Latvia, Corporate – Group Taxation. Arvutivõrgus: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Latvia-Corporate-Group-taxation> (12.03.2019).

¹³¹ Ernst & Young, *Op cit*, lk 226, 404.

APA taotluse läbivaatamiseks. Riigilõivuga peaks parimal juhul ära katma maksuhalduri kulutused APA taotluse menetlemises.

Riigilõivu rakendamise suuruse osas säilib seadusandjal õigus rakendada endale sobiv riigilõivu määramise viis. Näiteks siduvate eelotsuste puhul on riigilõivuks määratud juriidilistele isikutele riigilõivuseaduse¹³² § 259 alusel 1180 eurot. Sealjuures täpsustab 2014. aasta riigilõivu seaduse eelnõu seletuskiri¹³³, et siduvate eelotsuste riigilõivu leidmiseks võeti arvesse Maksu- ja Tolliameti ametnike tööjõukulu ning kaudsed kulud ja seeläbi leiti hinnanguline fikseeritud summa. Fikseeritud summa lähenemist on kasutanud ka mitmed teised riigid. Näiteks Lätis on kasutusel tasu APA-de läbivaatamiseks suuruses 7114 eurot¹³⁴ ning Saksamaal 20 000 eurot suurtele ettevõtetele ning 10 000 eurot väikestele äriühingutele¹³⁵.

Teine moodus riigilõivu kehtestamiseks võiks olla seotud APA taotluse aluseks olevate tehingumahtude suurusest lähtuvalt, ehk protsent APA taotluse aluseks olevatest tehingutest. Sellist praktikat kasutab Poola, kes on üldiseks tasuks määranud 1% APA sisuks olevate tehingute planeeritavast mahust. Sealjuures on sätestatud ka piirmäärad, et APA läbivaatuse tasu mitte maksumaksjale liiga ülemääraselt koormavaks muuta. Seetõttu on ühepoolsete APA-de tasu alampiiriks määratud 5000 poola zlotti, kuid mitte rohkem kui 50 000 zlotti. Kahe- või mitmepoolsete puhul on APA-de piirmäär miinimum 20 000 zlotti ning maksimum tasu 100 000 zlotti¹³⁶.

Autori hinnangul võiks Eesti seadusandaja samuti kasutusele võtta kombineeritud mudeli. Mida suurem on tehingute maht, seda pikem võib olla tehingu analüüsimiseks kuluv aeg. Seetõttu oleks mõistlik kasutada protsentarvestust riigilõivu suuruse määramisel. Kindlasti peab arvestama ka seda, et riigilõiv ei muutuks maksumaksjale liiga koormavaks ning selle tõttu ei jätkaks maksumaksja APA taotlust esitamata. Siinkohal pakub autor samuti miinimum ja maksimum määra rakendamise. Kuna autoril ei ole võimalik detailset ülevaadet saada maksuhalduri otsestest ja võimalikest kaudsetest kuludest, siis käesoleva töö raames konkreetseid summasid ei ole võimalik välja pakkuda.

¹³² Riigilõivuseadus - RT I, 30.12.2014, 1... RT I, 19.03.2019, 41.

¹³³ Riigilõivu seaduse muutmise seletuskiri. Arvutivõrgus: <http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/1c2cb266-9ea3-425d-b404-c0ef77d06c0d?activity=1#4QD6wTpT> (21.03.2019).

¹³⁴ PwC Tax Summaries. Latvia, Corporate – Group taxation. Arvutivõrgus: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Latvia-Corporate-Group-taxation> (12.03.2019).

¹³⁵ APA Statistika 2017.

¹³⁶ *Op cit.*

2.7. Võimalik APA menetlemise protseduur

Selleks, et APA-t sõlmida peaks olema siseriiklikult ära reguleeritud, mismoodi toimub APA taotlemine. Ehk seadusandja peaks kaaluma protseduurilisi, vormilisi ja sisulisi nõudeid, mida kokkulepe peaks kindlasti sisaldama. Seetõttu ongi riigid näinud ette kindla korra, mida APA taotlemise puhul tuleks jälgida. Suure töö soovitude osas on ära teinud OECD, kes on Siirdehinna Juhendi neljanda peatüki lisas kaks pakkunud välja protseduurilised reeglid kahe- ja mitmepoolsete APA-de sõlmimiseks. Kuigi ühepoolse APA puhul puudub rahvusvaheline moment ja menetlus võib olla lihtsam võrreldes kahe- ja mitmepoolsete APA-dega, siis OECD Siirdehinna Juhendis väljatoodud etapid on kindlasti kaalumist väärt ka siseriikliku siirdehinna kokkuleppe puhul.

OECD toob üldistatult välja viis etappi, mida APA-de puhul võiks jälgida, need on järgnevad:

1. Kokkuleppele eelnev ettevalmistus ja läbirääkimised;
2. APA taotluse ettevalmistamine ning esitamine maksuhaldurile;
3. Taotluse sisu analüüsimine ning tingimuste läbirääkimine;
4. APA sõlmimine; ning
5. APA monitoorimine ja raporteerimine.

2.7.1. Kokkuleppele eelnev ettevalmistus ja läbirääkimised

Pea igale kokkuleppele eelneb oluline ettevalmistav osa ning seda ka APA-de puhul. Kuna APA-de taotlemise protsess on võrdlemisi detailne ja ajamahukas, siis mida detailsem ja efektiivsem on ettevalmistus, seda positiivsemaks võib tulemus võib ka maksumaksjale kujuneda. Selleks, et APA-t üldse hakata taotlema, peaks maksumaksja enda jaoks kõigepealt piiritlema ulatuse, mis osas APA-t soovitakse saavutada. Selleks on mõistlik vaadata üle seotud osapoolte struktuur ning tuvastada need tehingud, mille osas APA-t soovitakse hakata taotlema. Tihtipeale võib APA olla piiritletud teatud tehingute või teatud osapoolte osas¹³⁷, mis on kriitilisema loomuga ning mille osas võib APA puudumisel tekkida oht vaidluseks.

Kui maksumaksja on tehingute ja osapoolte ulatuse enda jaoks ära kaardistanud, siis tuleb kindlasti kaaluda ka planeeritavate tehingute iseloomu ajalises mõttes. Sealjuures peab arvestama, kas APA

¹³⁷ J. M. Nielsen, lk 15.

katab vaid ühekordset tehingut, mis võib ka teatud suurte mahtude juures olla mõttekas või hakkavad tulevased seotud osapoolte vahel tehtavad tehingud olema regulaarsed. Peab arvestama ka asjaolu, et keskmiselt sõlmitakse APA kuni 5-aastaseks perioodiks¹³⁸. Iga riik võib ette näha ka lühema või pikema perioodi, kuid viimase puhul tekib risk, et pikema aja jooksul võivad APA sisulised tingimused ja eeldused muutuda.

Kui maksumaksja on enda jaoks ära tuvastanud tehingute ulatuse ning perioodi, siis OECD soovitude kohaselt oleks mõistlik ka omapoolseid seisukohti tutvustada maksuhaldurile. Selles faasis ei ole veel tegemist ametliku protsessiga, vaid pigem leida ka maksuhalduri poolt kinnitus, et APA on tehingute siirdehinna turuväärtuse määramiseks mõistlik lähenemine. Selles etapis saab veel maksuhaldur anda soovitusi, kas eelotsuse taotlemine võib endaga kaasa tuua varjatud riske, millele maksumaksja veel ei ole mõelnud. Samuti peaks maksuhaldur andma ka indikatsiooni, kas APA aluseks olevatele tehingutele ei ole juba mõnda väljakujunenud praktikat, mille alusel seotud osapoolte vahel tehtud tehingu turuväärtus kindlaks määrata¹³⁹.

Näiteks võib autor tuua olukorra, kus maksumaksja soovib APA-t, et saada kindlus mõne tehingu osas, mis on madala lisandväärtusega. Selliste tehingute hulka võivad kuuluda mitmed erinevad rutiinsed tugiteenused, mille turuväärtuse leidmine on võrdlemisi lihtne. Antud juhul võib maksuhaldur öelda, et Mudellepingu tõlgendamisel ei nähta probleemi ning tuleks vaadata juba siseriikliku praktikat selliste tehingute turuväärtuse leidmisel. Ehk maksuhaldur võib soovitada kasutada kulupõhist lähenemist, millele lisatakse turuväärtusel vastav kasumimarginaal. Kasumi marginaali turuväärtust võib testida nii JTPF või OECD juhiste kohaselt, mis ütleb, et marginaal võiks olla vahemikus 3% kuni 10% ning OECD kohaselt on piisav ka 5%. Kui maksumaksja soovib, siis on võimalik läbi viia ka täpsem võrdlusandmete otsing. Sellise eelinfo pakkumisega säästab maksuhaldur enda administratiivset ressursi ning ühtlasi hoiab kokku ka maksumaksja kulusid.

Samuti ettevalmistuse perioodil on mõistlik ka kokku leppida maksuhalduriga, kuidas tagada protsessi konfidentsiaalsus ning kuidas kaitstakse maksumaksja esitatud infot. Kui ettevõtte näeb, et info avaldamine nii varajases staadiumis võib kahjustada tema huve, siis OECD soovitab võimaldada ka anonüümset info edastamist¹⁴⁰.

¹³⁸ A. Bakker, M. M. Levey, lk 235.

¹³⁹ OECD Siirdehinna Juhend, lk 480 – 481.

¹⁴⁰ *Op cit*, lk 481.

Kui maksumaksja ning maksuhaldur on taotluse soovi läbi arutanud ning mõlemad osapooled näevad perspektiivi APA taotlemisel ning tehingute sisu on niivõrd unikaalne ning keerukas, et selle lahendamine tavapärase praktika kohaselt oleks raskendatud, siis maksumaksjale tuleks selgitada kogu taotlemise protsessi sisu maksuhalduri poolt. See hõlmab ka viitamist asjakohastele nõuetele ja infole, mida maksumaksja peaks APA taotlemise protsessi raames esitama ning ette valmistama.

Seega, ettevalmistava protsessi raames tuleks maksumaksjal teha tihedat koostööd maksuhalduriga, et saada paika vajaminev infokogum, mis hakkab hiljem määrama eelkokkuleppe tulemust. Selline nõustamine ja sünergiline lähenemine tagab, et maksumaksja ootused ning planeeritav lõpptulemus on sama, mis maksuhalduril.

2.7.2. APA taotluse ettevalmistamine

Kui maksumaksja on maksuhaldurilt saanud esialgse tagasiside, kuidas APA-t peaks hakkama taotlema, peaks maksumaksja jälgima soovitatud juhendeid selles osas, mis info on vaja APA tulemuseks esitada. Üldjuhul võib iga riigi maksuhaldur välja tuua nõuded, mida maksumaksja peaks täitma ning mis ulatuses info esitama, aga kuna praegusel juhul autorile teadaolevalt ei ole Eestis ühtegi APA-t veel sõlmitud, siis võiks analüüsida OECD soovitusi selles osas, mida maksuhaldur vajaks, et koondada APA sisuks olev tulemus ning tingimused.

OECD on Siirdehinna Juhendis välja toonud nimistu, mis ei ole küll kõikehõlmav, kuid annab ülevaate nendest aspektidest, mida maksumaksja peaks APA protsessis maksuhaldurile edastama, eelkõige¹⁴¹:

- 1) tehingud, tooted, ärid või muud kokkulepped, mille osas APA soovitakse saavutada (sealjuures võiks maksumaksja selgitada, mis just need tehingud on APA osaks);
- 2) äriühingud ja püsivad tegevuskohad, kes on APA aluseks olevate tehingute osapoolteks;
- 3) kahe- ja mitmepoolsete APA-de puhul teiste riikide maksuhaldurid, kui tehingud toimuvad piiriülevalt;

¹⁴¹ *Op cit*, lk 486.

- 4) kontserni rahvusvaheline struktuur, lühike kirjeldus kontserni ajaloost, finantsandmed ettevõtete kohta, tegevused/funktsioonid, mida iga seotud osapool teostab ning ülevaade varadest, mis hõlmab nii materiaalseid kui ka mittemateriaalseid varasid;
- 5) ülevaade planeeritavast siirdehinna metodoloogiast ning täpsustus, mis viisil seda metodoloogiat hakatakse rakendama;
- 6) võrdlusandmete tuvastamine – eelkõige, mis on need võrreldavad hinnad või kasumimarginaalide vahemik, millega plaanitakse eelkokkuleppe osaks olevate tehingute turuväärtust määrata;
- 7) majanduslikud aspektid, mis võiksid eelkokkuleppe sisu muuta;
- 8) periood, kui pikaks ajaks APA soovitakse sõlmida;
- 9) turutingimuste ülevaade, mis hõlmab turuanalüüsi järgnevate aastate osas ning ühtlasi ka konkurentide kirjeldust;
- 10) võimalikke muid maksualaseid aspekte, mis ei pruugi olla seotud siirdehindadega, kuid võivad mõju avaldada taotleja majandustingimustele;
- 11) kirjeldus sellest, kuidas ollakse kooskõlas nii siseriiklike kui ka rahvusvaheliste siirdehinna regulatsioonidega;
- 12) kõik muu info, mis võib APA sisu analüüsimisel määrata rolli lõpptulemuse kujunemisel.

Suurem osa ülaltoodud nõuetest kattuvad ka selle infoga, mida üldjuhul kajastatakse siirdehinna dokumentatsioonis. Ehk alustatakse ettevõtte ja kontserni ülevaatega, millele järgneb vastava majandusharu analüüs. Majandusharu analüüsi olulisus tuleneb ka eelkõige sellest, et teatud harudes võivad ettevõtete finantstulemused paljugi sõltuda majanduslikest näitajatest nagu riigi majanduslik kasv, töötuse määr või keskmine töötasu, mille kaudu tõuseb tarbijate ostujõud. Samuti on majandusharu analüüsis oluline välja tuua ka see, kas valdkonda võib mõjutada sesoonsus või ollakse tundlik regulatiivsetele muudatustele.

Kui taustinfo on kirjeldatud, peaks maksumaksja andma detailse ülevaate tehinguga seonduvatest funktsioonidest, riskidest ja varadest, mida tehingu läbiviimiseks kaasatakse. Selle tarbeks peaks maksumaksja läbi viima tegevusanalüüsi, et määrata, mis riskiastmega ärimudelit kasutatakse. Üldjuhul on vabal turul kolmandate osapoolte seas riskide eeldamine seotud ka kasumlikkuse ootusega – mida rohkem funktsioone täidetakse ning kõrgemaid riske võetakse, seda enam

oodatakse ka tehingutest suuremat tulu¹⁴². Sealjuures piiratud riskidega ettevõtte, kes näiteks ei võta kontserni toel tururiski, krediidiriski, jne, ei peakski teenima sama suurt tulu, kui teeb seda ettevõtte, kes selliseid riske arvestab. Seetõttu tegevusanalüüsi tulemusena peaks olema võimalik anda hinnang tehingu osapoolte ärimudelile, kas tegemist on piiratud või täisriskidega ettevõtjaga.

Ärimudeli kaardistamisest sõltub paljuski ka siirdehinna metodoloogia rakendamine. Kuna igal tehingul on kaks või enam osapoolt, on tarvis määrata ka see ettevõtja, kelle tasemel turuväärtuse põhimõtet hakatakse testima. Üldjuhul valitakse selleks ettevõtte, kes teostab vähem keerukamaid funktsioone. Seda eelkõige sellepärast, et kombineeritud funktsioonid ning äritegevuse keerukus võib mõjutada ka lõppkokkuvõttes finantstulemusi ning seeläbi ei pruugi anda parimat tulemust turuväärtuse määramisel¹⁴³.

Kui testitav osapool on määratud, tuleks valida tehingu turuväärtuse leidmiseks üks siirdehinna meetoditest. Võimalikud meetodid on nii OECD soovitusel kui ka Eesti siirdehinna regulatsiooni alusel ühesed ehk võrreldava hinna meetod, edasimüügi hinna meetod, kulupõhine meetod, jagatud kasumi meetod ning tehingupõhise tootluse meetod. Sealjuures peab arvestama, et meetodi rakendamine sõltub paljuski ka sellest, mis võrdlusandmed on saadaval.

Võrdlusandmeid võib üldjuhul jagada kaheks – sisemised võrdlusandmed ning välised võrdlusandmed. Sisemised võrdlusandmed on need tehingud, mida testitav ettevõtte teostab kolmandate osapooltega. Kuna need tehingud ei ole tehtud seotud osapooltega, siis neid võib pidada otseselt turuväärtuse referentsiks. Kui ettevõtte teeb nii seotud kui ka mitteseotud osapooltega samadel alustel tehinguid, siis seotud osapoolte tehinguid saab kõrvutada mitteseotud osapoolte tehingutega ning seeläbi tõestada nende tehingute turuväärtust. Olukorras, kus ettevõttel puuduvad sisemised võrdlusandmed, tuleks need leida kasutades muid turureferentse. Selleks on olemas vastavad andmebaasid, mis koondavad endas hulganisti sõltumatute osapoolte finantsinfot. Üheks suurimaks võib pidada Bureau van Dijk ja Moody's andmebaase, mis koondavad endas üle 300 miljoni ettevõtte finantsinfot¹⁴⁴. Nende andmete baasil võib leida kolmandate osapoolte kasumlikkuse teatud tegevusvaldkondade lõikes ning seeläbi kasutada seda kasumlikkust võrdlemaks seotud osapoolte vahel tehtud tehingute tulususega.

¹⁴² G. Cottani, lk 95.

¹⁴³ OECD Siirdehinna Juhend, lk 118.

¹⁴⁴ Bureau van Dijk. Orbis. Arvutivõrgus: <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/orbis> (21.02.2019).

Võrdlusandmete olemasolust ja tehingu iseloomust sõltub ka lõpuks rakendatav meetod. Näiteks ei saa teenuse osutamise puhul kasutada edasimüügi hinna meetodit, kuna teenuse tehingu iseloomust tulenevalt ei müüda midagi edasi. Seega meetodi valik tehakse tehingu põhiselt vastavalt tehingu sisule ning olemasolevatele võrdlusandmetele. Võib eksisteerida ka olukordi, kus ühe tehingu turuväärtuse määramiseks on olemas mitu siirdehinna meetodit. Näiteks ettevõtte võib teha tehinguid mitteseotud osapooltega, aga samas on olemas ka turureferents mitteseotud osapoolte kasumlikkuse kohta antud tehingute kontekstis. Seega tekib küsimus, kas kasutada võrreldava hinna meetodit või tehingupõhise tootluse meetodit? Siinkohal peaks arvestama, mis nendest võrdlusandmetest võiks olla täpsem. Kuna antud juhul otsesed sisemised võrdlusandmed võtavad arvesse testitava osapoole tehinguid kolmandate osapooltega, siis võiks neid pidada täpsemaks. Ka OECD on viidanud, et valikute korral võiks eelistada võrreldava hinna meetodit¹⁴⁵. Kuid see ei ole kindlasti maksumaksjale kohustuslik.

Kui maksumaksja on taotluses välja toonud enda rakendatava metodoloogia, siis OECD on seisukohal, et ühtlasi peaks maksumaksja esitama ka nii-öelda kriitilised eeldused, mille puhul on siirdehinna metodoloogiast võimalik lähtuda. Need kriitilised eeldused võivad olla seotud funktsioonide, riskide, varadega kui ka üldise majanduse käekäiguga¹⁴⁶. Kõrvalekaldumised nendest eeldustest võivad kaasa tuua uue APA tingimuste läbirääkimise või halvemal juhul APA kehtivuse lõppemise¹⁴⁷.

OECD on ka välja toonud näidisnimekirja nendest eeldustest, mis võiksid APA kehtimist mõjutada, eelkõige¹⁴⁸:

1. siseriikliku õigusega ning Maksulepingust tuleneva õigusega seonduvad eeldused;
2. tariifide, tollimaksude, impordipiirangute ning riiklike regulatsioonidega seonduvad eeldused;
3. majanduslike eelduste, turuosa, turutingimuste, lõpliku hinna ning müügimahuga seotud eeldused;
4. tehingus osalevate seotud osapoolte funktsioonide ja riskidega seonduvad eeldused;
5. valuuta väärtuse, intressimäärade, krediidireitingute ja kapitalistruktuuri võimalike muutustega seonduvad eeldused;

¹⁴⁵ OECD Siirdehinna Juhend, lk 98.

¹⁴⁶ *Op cit*, lk 485 – 487.

¹⁴⁷ A. Bakker, lk 236.

¹⁴⁸ OECD Siirdehinna Juhend, lk 486.

6. juhtimise, sealhulgas finantsjuhtimisega ning sissetulekute ning kulude klassifitseerimisega seonduvad eeldused;
7. APA aluseks olevate ettevõtete juriidilise vormi ning jurisdiktsiooniga seonduvad eeldused.

Soovituslikult tuleks eeldused määrata selliselt, et jääks ruumi nende tõlgendamise osas. Liiga detailsed ning ranged eeldused võivad kaasa tuua APA kehtetuse, kui muutub mõni maksumaksjast sõltumatu eeldus¹⁴⁹. Sisuliselt on tegemist mängureeglitega, mille osas maksumaksja ja maksuhaldur kokku lepivad. Need on alustingimused, mille alusel üldse APA sõlmitakse.

Kokkuvõttes APA taotluse ettevalmistamine on sisuliselt keerukam kui ühe detailse siirdehinna dokumentatsiooni koostamine, mis peaks vastama nii OECD Siirdehinna Juhendi kui ka Eesti Siirdehinna Määruse nõuetele. Kui tavapäraselt maksumaksja siirdehinna turuväärtuse tõestamine dokumentatsiooni koostamisega lõppeb, siis APA protsessi puhul on see alles üks esimesi samme. Siinkohal esitatakse kõik ülal nimetatud info maksuhaldurile enda soovil vastupidiselt tavapärasele olukorrale, kus maksuhaldur alustab revisjoni ning nõuab siirdehinna dokumentatsiooni esitamist. Samuti puudub tavapärasel olukorras, kui koostatakse vaid siirdehinna dokumentatsioon, vajadus leppida maksuhalduriga kokku nendes tingimustes, mis võiks siirdehinna metodoloogiat mõjutada.

2.7.3. Taotluse sisu analüüsimine ning tingimuste läbirääkimine

Peale seda kui maksumaksja on taotluse koos vajamineva infoga edastanud, järgneb sellele maksuhalduri poolt analüüs ning vajadusel täiendava info kogumine. See protsess võib hõlmata nii täiendavate küsimuste esitamist, maksumaksja tegevuskohtade külastamist ning muud vajaminevat kontrolli. Maksuhaldur võib ühtlasi koguda ka avalikku infot teiste maksumaksjate finantstulemuste kohta, kes tegutsevad APA taotlejaga samas valdkonnas. Info kogumise eesmärk on eelkõige võrreldava info leidmine või maksumaksja poolt esitatud võrdlusandmete verifitseerimine¹⁵⁰.

Peale seda kui maksuhaldur on esialgse APA taotluse läbi analüüsinud ning vajaliku info maksumaksjalt kätte saanud, muutub maksumaksja roll passiivsemaks. Ühepoolsete APA-de puhul analüüsib maksuhalduri ise APA sisu ja taotlust. Kui maksumaksja taotleb kahe- või mitmepoolset

¹⁴⁹ M. Helminen. EU Tax Law – Direct Tax. IBDF 2011, lk 257.

¹⁵⁰ OECD Siirdehinna Juhend, lk 489.

APA-t, siis järgneb taotluse saanud riigi maksuhalduri poolt kontakteerumine teiste riikide maksuhalduritega, kes saavad samuti APA osalisteks. Üldjuhul maksumaksjat sinna faasi ei kaasata, eelkõige kuna toimub riiklikel tasemetel maksukohustuse ja kasumi allokeerimise kokkuleppimine¹⁵¹. Kogu infovahetus peab toimuma maksuhaldurite vahel Maksulepinguga kooskõlas – see tähendab, et maksuhaldurid peavad jälgima Maksulepingu informatsioonivahetuse ja administratiivse abi artiklit 26, mis seab reeglistiku maksualase info vahetusele. Arvestama peab ka asjaoluga, et eri riikide maksuhaldurite vaheline suhtlus on piisavalt ajakulukas. Kogu protsess võib võtta aega vähemalt aasta¹⁵², mis muudab APA taotluse läbivaatuse protsessi ajakulukaks.

APA sisu läbivaatamise järgselt peaks maksuhaldur teavitama maksumaksjat analüüsi tulemustest. Selles faasis saab maksumaksja otsustada, kas kokkulepitud tingimused on aktsepteeritavad ning kas soovitakse edasi liikuda APA sõlmimisega. Siinkohal peaks seadusandja jätma ka maksumaksjale võimaluse APA menetluse lõpetamiseks, juhul kui kokkuleppe sisu maksumaksjat ei rahulda. Kindlasti peaks olema ka reguleeritud, kuidas toimub maksumaksja poolt taotluse tagasivõtmise korral maksusaladuse tagamine ning info konfidentsiaalsuse säilitamine.

2.7.4. APA sõlmimine

Kui maksumaksja nõustub maksuhalduri käsitletusega APA sisust, järgneb formaalse APA sõlmimine. Kuigi ühepoolse, kahe- ja mitmepoolse APA juriidiline vorm võib erineda, siis sisuliselt võiks APA katta ära järgnevad OECD poolt soovitatud miinimumnõuded¹⁵³:

1. Äriühingute juriidilised nimed ning aadressid, kes saavad APA osaks;
2. Tehingud, lepingud või kokkulepped ning majandus ning majandusarvestuse perioodid;
3. Kirjeldus kokkulepitud siirdehinna metodoloogiast ning ülevaade muudest mõjuomavatest asjaoludest nagu võrdlusandmed või kokkulepitud aktsepteeritav hinnavaheki;
4. Terminoloogia, millest lähtuvad siirdehinna metodoloogia alusel tehtud kalkulatsioonid;
5. Kriitilised eeldused, millele metodoloogia tugineb, sealhulgas tuleks määratleda ära ka millisel juhul toimub eelduste rikkumine, mis tooks kaasa uue APA tingimuste läbirääkimise;

¹⁵¹ OECD Siirdehinna Juhend, lk 491.

¹⁵² APA Statistika 2017.

¹⁵³ OECD Siirdehinna Juhend, lk 493.

6. Protseduurid, mida võetakse ette kui muutuvad faktilised asjaolud, kuid mis ei ole nii olulised, et kaasa tuua uuesti APA tingimuste läbirääkimised;
7. Vajadusel muude maksualaste küsimuste lahendamine;
8. Nõuded ja tingimused, mida maksumaksja peab jälgima, et APA oleks kehtiv, sealjuures peab olema ka täpsustatud meetmed, mille kohaselt maksumaksja peab tõestama, et nõuded ja tingimused on täidetud;
9. Kohustused siseriiklikul tasemel, mida maksumaksja peab maksuhalduri ees täitma, sealhulgas majandusaasta aruannete ajakohane esitamine, tehingute dokumenteerimine ning sellekohase info säilitamine, kui ka teavituskohustus, kui peaks toimuma muudatus kriitiliste eelduste osas;
10. Kinnitus, et MAP käigus sõlmitud APA info on siseriiklikul tasemel kaitstud maksusaladuse kaitsega, mis hõlmab ka APA osapoolteks olevate maksumaksjate identiteeti.

Igal juhul sõlmitakse kokkulepe kirjalikus vormis. Kui maksumaksja on taotlenud ühepoolset APA-t, siis vormiliselt on autor leidnud sobimaimaks lahenduseks halduslepingu kasutamist. Juhul, kui APA sõlmitakse MAP alusel mitme riigi maksuhaldurite poolt, siis kokkuleppe siduvus tuleb lahendada vastavate riikide, kes on samuti APA osaks, siseriiklike reeglite alusel. Peamine eesmärk on maksuhalduritel anda maksumaksjale siduv kindlus, et kokkulepitud perioodi jooksul ei asu maksuhaldurid APA ulatuse osas maksumaksja seotud isikute vahel tehtud tehinguid ümber klassifitseerima ning täiendavat maksukohustust ei rakendata.

2.7.5. APA monitoorimine ja raporteerimine

Peale APA sõlmimist peavad osapooled jälgima *pacta sunt servanda* põhimõtet – lepingut peab austama. Selle jälgimiseks tuleb luua erinevad mehhanismid, mis võimaldavad maksuhalduritel monitoorida maksumaksja kokkuleppest kinnipidamist. Seetõttu peaks seadusandja ette nägema võimalused, mille alusel maksumaksja esitab vajamineva info, et kokkuleppe tingimused on täidetud jooksvalt kogu kokkulepitud APA perioodi jooksul. Raporteerimisel peab arvestama olulises osas ka maksumaksja huve – eelkõige seeläbi, et nõutud raporteeritav info, mida maksuhaldur peab koguma ja esitama, ei tohiks muutuda maksumaksjale kulukaks või

ajamahukaks. Raporteerimiseks nõutud info peab olema proportsionaalne ning mitte ülemääraselt maksumaksjat koormama¹⁵⁴.

Selleks, et maksumaksjale mitte liiga rangeid reegleid raporteerimisel ette näha, võiks seadusandja vaadata, kas maksumaksja saab APA tagamiseks oleva info esitada kombineeritult juba olemasolevate siseriiklike nõuetega. OECD on samuti teinud soovitusi, mida riigid võiksid APA monitoorimiseks kasutada – iga-aastane raport ning tehingute auditeerimine¹⁵⁵. Samuti on ka nimetatud info, mida võiks raporteerimisega ära katta, eelkõige: ¹⁵⁶:

1. Maksumaksja on kooskõlas sõlmitud APA nõuete ja tingimustega;
2. APA taotluses, majandusaasta aruannetes ning mistahes muus asjakohases dokumentatsioonis on tingimused endiselt kehtivad ning mistahes materiaalsed muutused on kajastatud majandusaasta aruandes ning avaldatud maksuhaldurile;
3. Maksumaksja on nõuetekohaselt rakendanud APA sisuks olevat siirdehinna metodoloogiat;
4. Kriitilised eeldused, mille najal APA-s sisalduv siirdehinna metodoloogia on rajatud, on jooksvalt kehtivad.

Selleks, et anda maksuhaldurile kindlus eeltoodud nõuete täitmise osas, võib autori hinnangul seadusandja ette näha mitmeid viise. Esmalt võiks maksumaksja detailselt kajastada majandusaastaga seonduvad olulised sündmused majandusaasta aruandes, mida maksumaksja peab kohustuslikus korras Eestis esitama. Kuna Eesti raamatupidamisseadus¹⁵⁷ § 14 lg 2 p 1 nõuab ka tegevusaruande koostamist, siis Eesti kontekstis võiks see olla piisav, et tagada maksuhaldurile APA tarbeks ülevaade. Samuti on ka majandusaasta aruandes ülevaade aasta jooksul teostatud tehingutest seotud isikutega. Seega, kui maksumaksja kirjeldab tavapärasemast detailsemalt seotud isikute vahel tehtud tehingute tausta majandusaasta aruandes, siis võiks suures osas raporteerimise nõue olla täidetud.

Siiski ei saa eeldada, et majandusaasta aruanne on kõikehõlmav ning keskendub ainult seotud isikute vahel teostatud tehingute turuväärtuse põhistamisele ning APA-s olevate tingimuste

¹⁵⁴ European Commission, EU Joint Transfer Pricing Forum. Draft Revised Secretariat Discussion Paper on Documentation Requirements. Brüssel, 2004, lk 12. Arvutivõrgus: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum8/documentation_discussion_paper_rev2.pdf (12.03.2019).

¹⁵⁵ OECD Siirdehinna Juhend, lk 496.

¹⁵⁶ *Op cit*, lk 496.

¹⁵⁷ Raamatupidamise seadus - RT I 2002, 102, 600... RT I, 09.05.2017, 30.

täitmise kinnitamisele. Seetõttu on asjakohane ka iga-aastane auditeerimise nõue. OECD ei ole siinkohal mõelnud audiitorkontrolli, mis Eesti õiguses on sätestatud audiitortegevuse seaduses toodud nõuetega, vaid pigem oleks tegemist maksumaksja endapoolse sisemise auditeerimisega APA nõuete osas. Autor leiab, et see võiks hõlmata äriühingu poolt majanduskeskkonna analüüsimist, võrdlust konkurentidega, lepingute ülevaatus jms, mis võivad olla seotud APA kehtivuse säilimiseks ette nähtud kriitiliste eeldustega. Ettenägelik ja hoolas maksumaksja püüab nagunii hoida ülevaadet majandusharust, milles tegutsetakse. Seega ei ole ka iga-aastane sisemine kontroll midagi ülemäära koormavat ning võiks olla iga ettevõtte äritegevuse loomulik osa.

Kontrolli eesmärk on tagada kooskõla APA nõuetega ning isegi kui tausttingimused või eeldused aja jooksul muutuvad, siis peaks maksumaksja muudatustest maksuhaldurit viivitamatult teavitama. APA sisu osa on ka võimalike muudatuste elimineerimine nende esinemisel ja võimalike uute läbirääkimiste algatamine, kui muudatused on olulised. Kui maksumaksja ei teavita maksuhaldurit, võidakse selliseid kõrvalekaldeid pidada APA osas rangeteks rikkumisteks ning võib anda maksuhaldurile aluse APA tühistamiseks. Maksumaksja seisukohast on mõistlik selliseid olukordi ennetada, kuna APA taotlemine on olnud ajamahukas ja kulukas protsess ning sellest loobumine võib maksumaksja jaoks kaasa tuua kindluse puudumise tulevaste seotud isikute vahel tehtavate tehingute osas, võimaliku tulumaksuriski ning ühtlasi tarbetu kulutuse APA menetlemise jaoks tehtud kulutuste osas.

Kokkuvõte

Siirdehinna teemat võib pidada maksuõiguses üsna eripäraseks, kuna tegemist on valdkonnaga, mis on aktuaalne juriidilistele isikutele, kellel on seotud osapooled. Seega kindlasti ei ole tegemist õigusharuga, mis kõnetaks kõiki. Samas peab arvestama, et siirdehinnad, nende turuväärtuse määramine ning sellega kaasnevad tulumaksuriskid on piisavalt suured ja mastaapsed, et tekitada Eestis kui ka rahvusvahelisel tasemel palju kõneainet. Seda näitab nii Euroopa Liidu kui ka OECD pidev töö siirdehinna valdkonna reeglite täpsustamisel.

Siirdehinna reeglid vajavadki pidevaid täpsustusi, kuna turuväärtuse määramine seotud isikute vahel tehtavates tehingutes on keeruline ning erinevate siirdehinna metodoloogiate rakendamisel on alati teatav subjektiivne moment. Vaatamata pidevatele kommentaaridele, juhistele ning soovitudele ei ole siirdehinna regulatsiooni osas võimalik vaidlusi alati võimalik lõpuni vältida. Ainus võimalus sisuliste vaidluste lahendamiseks on kokkuleppe teel, mida võimaldavad siirdehinna osas siduvad eelkokkulepped, ehk APA-d maksuhalduri ja maksumaksja vahel. Tegemist on kasuliku meetmega, mis annab maksumaksjale kindluse seotud isikute vahel tehtud tehingute ning sellele rakendatava turuväärtuse leidmise metodoloogia osas.

APA-de näol on tegemist võimalusega, mida võttis esmalt kasutusele Ameerika Ühendriigid 1991. aastal¹⁵⁸ ning mis on nüüdseks levinud laialt ka Euroopa Liidus. Seda näitab ka statistika, mille kohaselt 2016. aastal kehtis Euroopa Liidu liikmesriikides 2 262 siirdehinna eelkokkulepet¹⁵⁹ ning 2017. aastal kehtis 1421 siirdehinna eelkokkulepet¹⁶⁰. Kahjuks on Eesti koos Bulgaaria, Küprose ja Maltaga ainsad Euroopa Liidu liikmesriigid, kes siseriiklikus õiguses APA regulatsiooni ei ole vastu võtnud. Kuna tegemist ei ole mitte ainult kasulike meetmega maksunduslikus mõõtmis, vaid näitab Eesti maksualast konkurentsivõimet, siis on autor käesoleva töö raames analüüsinud APA-de regulatsiooni võimalikku rakendamist ka Eesti siseriiklikusse õigusesse.

Autor on püüdnud leida vastust küsimusele, kas APA-de regulatsioon sobitaks kehtiva õigusega ning kui vastus on positiivne, siis millises vormis ning ulatuses oleks APA-de reeglistik võimalik Eesti õigusesse kohaldada?

¹⁵⁸ A. Bakker, lk 29.

¹⁵⁹ APA Statistika 2017.

¹⁶⁰ *Op cit.*

Käesoleva töö analüüsi raames leidis autor, et APA-sid võib jaotada suures plaanis kolmeks. Esiteks ühepoolsed kokkulepped, kus APA osapoolteks on siseriiklikult maksumaksja ja maksuhaldur, teiseks kahepoolsed kokkulepped, kus APA sõlmitakse kahe riigi maksuhalduri ning nendes asutatud äriühingute vahel. Kolmandaks mitmepoolsed kokkulepped, kus on APA menetlemise protsessi kaasatud mitme riigi maksuhaldurid ning APA sisu katab mitme riigi äriühinguid. Eesti siseriikliku õiguse kohaselt ei võimaldata maksumaksjal taotlust esitada ühegi eeltoodud APA osas. Samas leidis autor, et vaatamata siseriikliku reeglistiku puudumisele võib kahe- ja mitmepoolseid APA-sid taotleda ka praeguse korra järgi. Selline võimalus tekib läbi Maksulepingute, kus Eesti on üheks osapoolteks. Kahe- ja mitmepoolsete APA-de taotluse eelduseks võib pidada olukordi, kus ühelt poolt tekib võimalik topeltmaksustamise risk või teisalt võib riikide vahel tekkida erinevaid arusaamasid Maksulepingu tõlgendamisel. Vaatamata sellele, et kahe- või mitmepoolsed APA-d on ka kehtiva regulatsiooni alusel võimalikud, siis ei saaks panna Eesti siseriiklike seotud isikute vahel tehtud tehinguid halvemasse olukorda ning autori hinnangul peaks APA-de taotlemine olema võimalik ka siseriiklikult. Sellest tulenevalt analüüsis autor APA-de võimalikku käsitlust ka siseriikliku õiguse lähtekohast.

Esmalt tegi autor läbi analüüsi, et leida APA-de rakendamise osas poolt- ja vastuargumendid. Pole mõtet Eesti õigusruumi üle võtta meedet, mille negatiivsed omadused kaaluvad võimaliku kasu üle. Analüüsi tulemusel leidis autor, et APA-de näol on tegemist pigem positiivse regulatsiooniga, mis võimaldab maksumaksjatele õiguskindlust, teatud olukordades kulude kokkuhoidu, maine riski maandamist, paremat maksuarvestuse ja kulude planeerimist ning administratiivse kohustuse vähendamist. Mainimata ei saa jätta ka kahe- ja mitmepoolsete APA-de puhul topeltmaksustamise riski elimineerimist. Samuti võib APA-dega kaasneda ka negatiivseid elemente nagu suurenenud kulu maksumaksjale APA taotlemise protsessis, pikk taotlemise periood, ulatusliku info esitamine maksuhaldurile ning maksumaksja poolt võimetus APA lõpliku tulemuse formuleerimisel. Samas leidis autor, et enamus negatiivsetest aspektidest on pigem formaalsed ning reaalseid riske on võimalik siseriiklikult maandada.

Jõudes seisukohale, et APA-de regulatsioon Eesti õiguses on pigem positiivne ilming, peaks järgnevalt mõistma, millise õigussuhtega peaks APA-de menetlemisel arvestama. Eeldusel, et tegemist on kokkuleppega, mille osapoolteks on avaliku võimu kandja maksuhalduri näol ning maksumaksja, ning mille eesmärk on reguleerida võimalikke maksuvaidlusi, siis saab öelda, et tegemist on haldusmenetlusliku suhtega ning seda maksumenetluse eriliigi vaatepunktist. Seega, kui APA-de regulatsiooni Eesti õigusesse rakendada, siis peaks seda tegema maksukorralduse

seaduse muutmise näol. Täpsemalt peaks MKS võimaldama tulevikus maksumaksjal ja maksuhalduril sõlmida halduslepingut, mis sätestaks seotud isikute vahel tehtud tehingute siirdehinna metodoloogia, mis võimaldab leida turuväärtusel tehingu hinna.

Siduvate kokkulepete sõlmimisega kaasneb ka oluline administratiivne ajakulu maksuhaldurile ning seetõttu ei pea autor mõistlikuks APA-de võimaldamist kõikide seotud isikute vahel tehtavate tehingute osas. APA-de taotlusest võiks maksuhaldur keelduda, kui siirdehinna leidmine APA kaudu ei ole proportsionaalne. Eelkõige selle vajalikkuse ja mõõdukuse seisukohast. Autor leiab, et APA-d on vajalikud olukordades, kus on olemas reaalne objektiivne ebaselgus. Ehk ei ole mõtet menetleda seotud isikute vahel tehtud tehinguid, kus turuväärtuse leidmine on võimalik ka olemasoleva kehtiva praktika najalt. Samuti tundub ebaproportsionaalne läbi viia APA menetlust olukordades, kus seotud isikute vahel tehtud tehingute maht on marginaalne. Mida suuremad tehingumahud, seda suurem võiks olla võimalik maksurisk turuväärtuse erinevuse korral. Sellest tulenevalt leiab autor, et seadusandja peaks kehtestama ka mahulise kriteeriumi, mille ületamisel on maksumaksjal õigus APA-t taotlema hakata. Selline piirmäär võiks kehtida *per* tehing ning mitte arvesse võtma seotud isikute vahel tehtavate tehingute kogumahtu. Seda eelkõige põhjusel, et piirmäär on võimalik täita ka väiksemate tehingutega, kus puudub objektiivne ebaselgus.

APA-de menetlemise protsess on keerukas ning vajab maksuhalduri poolt suurt ressursi. Kui vaadata Euroopa Liidu riikide maksuhaldurite praktikat APA-de menetlemise osas, siis võib näha, et minimaalselt võtab sellise kokkulepe saavutamise aega ligi aasta või paar. Selleks, et katta ära ka maksumaksja võimalikke kulusid APA-de menetlemisel, näeb autor võimalust riigilõivu kehtestamiseks. Kuigi riikide praktika on erinev APA-de tasu rakendamisel, leiab autor, et riigilõiv võiks olla protsentuaalne tehingu mahust, mis kokkuleppe aluseks saavad. Selleks, et mitte muuta APA-de taotlemist ka maksumaksjale ebamõõdukalt kulukaks, võiks protsentuaalne tasu olla ära piiritletud minimaalse ja maksimaalse tasuga ühe APA menetluse kohta. Sealjuures võiks alammäär olla seotud maksuhalduri otseste ning kaudsete kuludega APA menetlemisel.

Autor on käesoleva töö raames analüüsinud ka võimalikku APA menetlemise protsessi, sealjuures võttes arvesse teiste riikide praktikat ning OECD kommentaare. Analüüsi tulemusel võib öelda, et suures osas on APA menetlemise protsess ühetaoline kõikides riikides ning võib suures osas jaotada viieks: kokkuleppele eelnev ettevalmistus ja läbirääkimised, APA taotluse ettevalmistamine ning esitamine maksuhaldurile, taotluse sisu analüüsimine ning tingimuste läbirääkimine, APA sõlmimine ning APA monitoorimine ja raporteerimine.

Esimene etapp hõlmaks maksumaksja poolt oma vajaduste kaalumist ning info kogumist. Maksumaksja peaks lahti mõtestama, kas APA on kõige mõistlikum meede siirdehinna turuväärtuse määramiseks. Seejärel peaks kaaluma ka seda, kui pikaks ajaks APA-t soovitakse taotleda. Kui teoreetiline pool on maksumaksjal läbi mõeldud, siis üldlevinud arusaamade kohaselt on mõistlik ka see maksuhalduriga kooskõlastada. Selles etapis saab maksuhaldur öelda, kas APA taotlus on mõistlik ning vajadusel jagada soovitusi APA taotluse sisu kokkukoondamiseks.

Järgnev etapp on formaalne APA taotluse esitamine vastavalt siseriiklikele vorminõuetele ja tingimustele. Selle raames peab maksumaksja koostama omapoolse nägemuse planeeritava tehingu siirdehinna metodoloogiast, leidma võrdlusandmed ning põhjendama nende andmete usaldusväärsust. Kuigi loomult sarnaneb see protsess siirdehinna dokumentatsiooni koostamisele, mille nõue tuleneb Siirdehinna Määruse §-st 18, siis tegelikkuses on esitatava info maht oluliselt detailsem ja mahukam. Seda eelkõige juba sellepärast, et maksumaksja peab välja tooma ka kriitilised eeldused, mille olemasolul planeeritav siirdehinna metodoloogia on rakendatav. Need eeldused võivad olla seotud majandusharu turuolukorraga, tehnoloogia arenguga, konkurentide tegevusega, jne. Seega maksumaksja peab looma ka taustinfo kirjelduse, millistes olukordades tema poolt välja pakutud siirdehinna mudel toimib. Nendest tingimustest kõrvalekaldumine võib kokkuleppe sõlmimisel kaasa tuua uue tingimuste läbirääkimise maksuhalduriga või sootuks muuta APA sisuliselt kehtetuks.

Kui maksumaksja on APA taotluse maksuhaldurile esitanud, siis järgneb taotluse analüüs. Selles etapis võib maksuhaldur küsida veel täiendavaid küsimusi ning kontrollida maksumaksja poolt esitatud argumente. Kui maksumaksja on taotlenud kahe- või mitmepoolset APA-t, siis selles etapis pöördub taotluse saanud riigi maksuhaldur ka teiste APA osapoolteks saavate maksuhaldurite poole, et kokku leppida tingimused, mis välistaks võimalikku topeltnmaksustamist. Kuna maksuhaldurite suhtlus rahvusvahelisel tasemel on pigem maksupoliitiline, siis sellesse protsessi maksumaksjate ei kaasata.

Kui taotlus on läbivaadatud, teavitab maksuhaldur maksumaksjat kokkuleppe tulemustest. Siinkohal on võimalus, et APA taotlus rahuldatakse nendel tingimustel, mis maksumaksja välja pakkus või siis teisel juhul maksuhaldur presenteerib omapoolset nägemust APA aluseks olevate seotud osapoolte vahel tehtavate tehingute turuväärtuse määramisest. Viimasel juhul on maksumaksjal õigus APA taotlus tagasi võtta, kui maksuhalduri poolt väljapakutud tingimused ei

ole vastuvõetavad. Kui aga tingimused on sobivad, siis sõlmitakse maksuhaldurile ja maksumaksja osas siduv kokkulepe.

Viimaks, APA protsess ei lõppe kokkuleppe sõlmimisega, vaid sellele järgneb ka pidev monitoorimine ja raporteerimine. Seda seetõttu, et tagada APA aluseks olevate tingimuste ja eelduste täidetavus. Selle tarbeks peaks maksumaksja esitama maksuhaldurile infot, et kokkuleppe sisuks olevaid tingimusi on täidetud ning kriitilistest eeldustest siirdehinna metodoloogia rakendamisel ei olda kõrvale kaldunud. Autor leiab, et suure osas nendest raporteerimise ja monitoorimise nõuetest täidab maksumaksja ära oma igapäevaste kohustuste täitmiste näol nagu igakuised maksudeklaratsioonid ning majandusaasta aruande esitamine koos sealse tegevusaruandega. Seega aruandluse esitamine ning monitoorimine võiks olla Eesti APA-de regulatsioonis mõneti formaalse tähendusega.

Kokkuvõttes leiab autor, et APA on väga hea meede suurte seotud isikute vahel tehtavate tehingute turuväärtuse määramiseks ning annab soovitud kindluse maksumaksjale. APA regulatsiooni rakendamine parandaks ka Eesti maksualast konkurentsivõimet, sest tänaseni ollakse koos Bulgaaria, Küprose ja Maltaga ainsad riigid, kes siseriiklikult APA-de regulatsiooni ei ole rakendanud. Kindlasti ei saa APA-de näol olema tegemist laialtleviva meetmega, sest tulenevalt Eesti majanduskeskkonna väiksusest ei pruugi kohalikul tasemel olla palju selliseid ettevõtjaid, kes sooviks APA võimalust kasutada. Seda eelkõige selle kulukuse ja aeganõudva protsessi tõttu. Siiski leiab autor, et APA-del oleks koht Eesti õiguses ning seadusandja võiks tuua vastavasisulise regulatsiooni ka MKS-i.

Advance Pricing Agreements in Estonia

Abstract

Transfer pricing is a specific area of tax law which focuses on income taxation of multinational companies. The importance of transfer pricing has increased significantly over the last decade due to globalization and increase in multinational companies. Nowadays most of the international trade is carried out by large affiliated groups who deal with large scale inter-company transactions. The aim of transfer pricing regulation is to ensure that multinational companies who have related parties, e.g. parent company and its subsidiary, would not abuse the control and relationship between related parties for tax purposes. This may occur when a company tries to shift its profits to an affiliated company established in a lower tax rate territory. Also, misuse of related party transactions may happen if company shows higher costs than actually born in order to decrease the tax base upon which the income tax is calculated. In order to reflect the correct related party transaction conditions and economic substance, transfer pricing regulation is built upon arm's length principle. In general, arm's length principle means that when related parties carry out a transaction in between them, they should follow the same terms and conditions that independent parties would do.

Every company who has a related party, e.g. subsidiary, branch, etc. should bear in mind the transfer pricing rules. It is required that all inter-company transactions must follow the arm's length principle. Larger multinational groups should even document their inter-company transactions and show that they have not artificially manipulated the transaction price in order to obtain tax benefits. Such documentation requirements have been established nationally, however, the local transfer pricing rules mostly rely on Organization for Economic Co-operation and Development's (hereinafter OECD) guidelines for multinational enterprises. The OECD's transfer pricing guidelines are non-binding recommendations for tax authorities and taxpayers and give a broad guidance on how to deal with inter-company transactions. Despite the fact that countries have their local transfer pricing rules and OECD has provided extensive commentary on how to apply arm's length standard within inter-company transactions, the application of the rules has a subjective element. In other words, transfer pricing and applying arm's length principle is not an exact science.

Due to the subjectivity in transfer pricing, both taxpayer and tax authority may interpret the methodologies of applying arm's length standard differently. This may cause significant disputes between taxpayer and tax authority, which are costly and time consuming. Such disputes can also create bad publicity for the taxpayer and influence its reputation. Potential loss of reputation may also influence the consumers' habits and thus, have an impact on taxpayer's financial results as well. In order to avoid such complicated disputes, the transfer pricing regulation foresees a dispute instrument called Advance Pricing Agreements (hereinafter APAs).

APA is basically an agreement where a taxpayer and tax authority agree on a certain transfer pricing methodology before the inter-company transaction is carried out. Usually APAs are signed for multiple years. It is a well-known solution for the most of the world, however, Estonia has not adopted the APA regulation on a national level. In fact, Estonia, together with Malta, Cyprus and Bulgaria, is one of four countries within European Union who does not allow to apply APAs under local regulation. Author sees that as a problem, which does not only affect the taxpayers, but also puts Estonia as a country to a less tax competitive position. Thus, with this master thesis, the author wishes to analyse whether APAs could be permissible under local regulation as well. The author has set the following hypothesis: Estonian transfer pricing regulations should be amended in order to allow local taxpayers to apply APAs.

Based on the problem set in this master thesis and its hypothesis, the author has analysed the following questions:

- 1) Would APA regulation fit into Estonian law and would it be in accordance with Estonia's general taxation principles?
- 2) Is applying for APA available only under local regulation?
- 3) What are the advantages and disadvantages of APAs?
- 4) Which form would be the most suitable in order to apply the APAs on a local level?
- 5) In order to apply APAs on a local level, should the legislator change the current valid regulation?

In order to give answer to those questions, the author has used systematic, analytic and comparable method. To be more exact, the author has systematically and analytically analysed tax law literature and compared different countries' practices on APAs regulations.

For that the master thesis has been divided into two chapters, whereas, the first is focused on describing the transfer pricing area theory and the second analyses more practically the possibility to adopt APA regulation into Estonian tax law.

With the first chapter, the author has described why transfer pricing field is important and how it has developed throughout the history. After historical excursion, the author has analysed the current practice of transfer pricing regulation, both from international as well as local perspective. In case of the latter, the author has brought out the Estonian transfer pricing regulation and requirements which Estonian taxpayer should follow.

The second chapter is more detailed and analyses the possibility of adopting APA regulation into Estonian tax law. At first, the author opens the APA's definition. As Estonia currently does not regulate the application of APAs, the reference is taken from international taxation sources, e.g. OECD. It was found that APAs can be categorized into three groups. Firstly, the unilateral APAs, which are signed between a taxpayer and tax authority. Secondly, the bilateral APAs, which are concluded between two countries and companies operating in that area. Finally, multilateral APAs, which allow the taxpayer to apply for APA in multiple countries with several tax authorities. Author also wants to emphasise that despite Estonian tax regulation not foreseeing APAs under local laws, the taxpayer can still obtain bi- or multilateral APA under double tax avoidance treaties, where Estonia is a participant. This can be achieved with mutual agreement procedure, which is a part of every tax treaty that Estonia has signed.

After describing the nature of APA, the author has collected and analysed the advantages and disadvantages of the APAs. This step was especially important in order to understand whether such regulation would be advantageous to Estonia. Most important advantages of APAs can be highlighted: APAs give a solid dispute regulation mechanism for both the taxpayers as well as tax authorities. APAs can mitigate the risk of transfer pricing adjustments and negative reputation for the taxpayer. Based on the author, most important positive impact that APA may give is avoiding double taxation between different countries. However, this would be applicable only if bi- or multilateral APAs are used. Although, the APAs hold significant advantages, there are also disadvantages or obstacles to be concerned about. Most important is that the process of applying APA is time consuming and expensive. Based on the international practice, the period for processing the APA is a minimum of 12 months and usually takes a lot longer than that. Also, the taxpayer has significant costs during the preparation phase of the APA, as usually tax consultants

are engaged in the preparation. Other disadvantages can be considered as irrelevant and may be mitigated in different ways. In conclusion, the author identified that APA regulation would be effective and advantageous and Estonian regulation could benefit by taking this regulation into Estonian tax law.

Further, as it was determined that APAs are positive in nature, it was needed to analyse whether the potential APA regulation could contradict the general taxation principles in Estonia. Based on the assumptions of the author, it was found that no negative effects would arise and APAs could even strengthen the general principles in practical ways.

Author has also emphasized that the legislator should consider the conditions when tax authorities may refuse from the APA application process. As the process sets significant administrative burden to tax authorities as well. Thus, it was proposed that companies could apply for APA only if the need meets the proportionality principle, i.e. APAs are suitable, necessary and moderate for the inter-company transactions applied. No question that APAs are suitable for eliminating disputes, however, are they always the necessary means? Author proposed that APA could be necessary only if there is certain ambiguity in transfer pricing methodology. If the arm's length of the transaction can be found in more convenient ways, then APA may not be the most necessary measure, e.g. in case of low value adding services, financing transactions, etc. In a nutshell, there should be a potential problem in determining the correct transfer pricing methodology. Finally, are APAs always moderate measure? Maybe the taxpayer has inter-company transactions in low amount and the potential tax effect is insignificant. This would not be proportional for the tax authority in order to process the APA applications. In order to eliminate this problem, the author has proposed to apply a materiality threshold. Taxpayer can apply for APA only if the volume of its inter-company transactions exceed the threshold. Such proportionality test would be useful in order to sort out inter-company transactions which may have minimal impact to taxpayers as well as to the income tax revenue.

As the reviewing process is a burden to tax authorities as well, the author has also analysed whether state fee should be applied for the APA application. It was found that it should be reasonable, taking into account that the taxpayer also has administrative costs in order to deal with the APA application. Author has proposed to use percentage of the inter-company volume in order to set the state fee. Such percentage state fee calculation should also be limited with maximum and minimum state fee parameters in order not to put taxpayer or tax authority into disadvantageous position.

The last part of the master thesis focused on the potential procedure of APA application. In order to propose the most suitable solution, the author has analysed other countries' practices and considered OECD's recommendations. It was found that generally the whole process can be divided into 5 steps: (i) pre-application activities; (ii) filling the APA application; (iii) tax authority's review; (iv) signing the APA; and (v) reporting and monitoring.

In the first stage, the taxpayer should identify its needs for APA. That means all background info should be mapped and analysed in detail. Also, taxpayer should consider the period for APA. If such activities have been carried out, then it would be wise to contact the tax authority as well. This step cannot be considered as the formal application process, however, the tax authority may give good guidelines if and how to apply for the APA.

If there is a basis for obtaining APA, then the next step is filling the requirements of the APA. This may include exhaustive overview of the taxpayers business and activities. The taxpayer should also summarise the transfer pricing methodology it wishes to apply and indicate how the arm's length principle is achieved. This may need a market reference or comparable data of third party companies. Additionally, the taxpayer should highlight critical assumptions based on which transfer pricing methodology is applicable. If one of such assumptions falls off, then the methodology may not be applicable. The critical assumptions can be considered as ground rules in order for the methodology to work.

If the formal APA application is submitted, then tax authorities should analyse its content. In this step, the role of the taxpayer becomes more passive. In case of bi- or multilateral APAs, the tax authorities will communicate and negotiate upon the terms of the APA. After the analysis the tax authority will disclose the outcome to the taxpayer. If the result is negative for the taxpayer, it can withdraw the application and if the agreement is suitable, then a formal APA is signed.

The APA process does not end with signing the agreement. In order to maintain the validity of the APA, then taxpayer should prove that during the APA period critical assumptions are in place and the agreed methodology is followed. For that the taxpayer should give assurance to the tax authority. Author analysed the possibilities and resulted that Estonian regulation already stipulates different mandatory obligations for the taxpayer, e.g. tax returns, annual reports, etc. Thus, the reporting and monitoring requirement should only be formal in case of Estonia. The taxpayer already discloses information which should be sufficient in order to assure the compliance with the APA.

In conclusion, author identified that APA is a powerful measure in order to avoid tax disputes regarding transfer pricing and substantiating arm's length principle among inter-company transactions. APAs are necessary tools in order to avoid potential debates between taxpayer and tax authority and for that reason, the regulation should be introduced into Estonian tax law as well. The advantages of APA overcome the disadvantages and also, the concept of APA does not violate any of the general taxation principles in Estonia as well. The author also identified that even under current regulation, taxpayers can apply for bi- and multilateral APAs when using double tax treaties, although we cannot put local taxpayers in less advantageous position and therefore we should allow unilateral APAs as well. For that the legislator should amend the current valid tax acts and introduce the APA concept into Estonian law as well.

Kasutatud kirjandus

1. A. Bakker. Transfer Pricing and Business Restructuring. IBDF 2009.
2. A. Bakker, M. M. Levey. Transfer Pricing and Dispute Resolution – Aligning strategy and execution. IBDF 2011.
3. A. D. Chandler, Bruce Mazlish. Leviathans: Multinational Corporations and the New Global History. Cambridge University Press 2006.
4. A. Vega. International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance 2012 - <http://ssrn.com/abstract=2100341> (21.02.2019).
5. C. Grassinger. The Interest limitation Rule Under the Anti-Tax Avoidance Directive, 2019 - <https://www.schoenherr.eu/publications/publication-detail/the-interest-limitation-rule-under-the-anti-tax-avoidance-directive/> (12.03.2019).
6. Commission of the European Communities. Commission Staff Working Document accompanying document to the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU, Brussels 2007 - https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec%282007%29246_en.pdf (17.04.2019).
7. Commission of the European Communities. Report prepared by the EU Joint Transfer Pricing Forum on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU, Brussels 2007 - https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec%282007%29246_en.pdf (12.04.2019).
8. D. Francescussi. The arm's Length Principle and Group Dynamics – Part 1: The Conceptual Shortcoming. International Transfer Pricing Journal, no 4 2004.
9. E. Sporken, M Stuyt. Do Advance Pricing Agreements Still Provide Certainty in the Netherlands? The Tax Management Transfer Pricing Report, 2017 - <https://www.bna.com/advance-pricing-agreements-n73014451303/> (14.03.2019).

10. EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2017 - https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/statistics_on_advance_pricing_agreements_2017_en.pdf, (03.01.2019).
11. European Commission. Press release - Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules, 2015 - http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm (08.04.2019).
12. European Commission. Press release – State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion, 2016 - http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm (08.04.2019).
13. European Commission, EU Joint Transfer Pricing Forum. Revised Secretariat Discussion Paper on Documentation Requirements. Brussel, 2004 - https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum8/documentation_discussion_paper_rev2.pdf (12.03.2019).
14. European Commission, EU Joint Transfer Pricing Forum. Statistics on APAs in the EU at the End of 2017. Brussels, 2018 - https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/statistics_on_advance_pricing_agreements_2017_en.pdf (13.04.2019).
15. EU Joint Transfer Pricing Forum. Guidelines on Low Value Adding Intra-Group Services. Brussels 2010 - https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/jtpf_020_rev3_2009.pdf (29.03.2019).
16. Ernst & Young. EY Worldwide Transfer Pricing Reference Guide 2017 – 2018 - [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/\\$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2017-2018-tp-reference-guide/$FILE/ey-2017-2018-tp-reference-guide.pdf) (16.04.2019).
17. Ernst & Young. Tax Insights – BEPS Actions 8-10: exploring risk and recognition - <https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/beps-actions-8-10--exploring-risk-and-recognition.aspx> (12.02.2019).
18. F. M. Horner. International Cooperation and Understanding: What’s New About The OECD’s Transfer Pricing Guidelines. University of Miami Law School 1996.
19. G. Cottani. Transfer Pricing. Ludovici, Piccone and Partners, Vienna 2017.
20. H. Bierman, Jr. Pricing Intercompany Transfers. The Accounting review Vol 34, no 3 1959.

21. H. Lentsius. Mida toob kaasa maksuhaldurite koostöö direktiiv? Raamatupidamisportaal - <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/09/14/mida-toob-kaasa-maksuhaldurite-koostoo-direktiiv> (29.03.2019).
22. H. Lentsius. Siirdehindade maksuregulatsioon – kuidas määrata kontrollitud tehingute turuhinda? Maksumaksja 2008 nr 6/7 - http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=761#_ftn3 (28.01.2019).
23. H. Lentsius. Siirdehindade maksustamine, magistritöö. Tartu Ülikool 2008.
24. I. J. M. Valderrama. Output Legimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative. Bulletin for International Taxation, 2018, Volume 72, no 3.
25. I. Ioana. Advance Pricing Agreements and Double Taxation – Key Concepts in the Context of Transfer Pricing. Ovidius University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 2 /2017 - <http://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/2017-2/Section%20V/14.pdf> (14.04.2019).
26. J. M. Calderon. The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law? Intertax 2007.
27. J. Martens-Weiner. Company Tax Reform in the European Union – Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU. Springer Science Business Media Inc. 2006.
28. J. M. Nielsen. Advance Pricing Agreements: The What, Why and How from the Valuation Analyst Perspective. Willamette, 2015 - http://www.willamette.com/insights_journal/15/winter_2015_2.pdf (21.03.2019).
29. J. Wittendorff. Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law. Kluwer Law International 2010.
30. K. Holmes. International Tax Policy and Double Tax Treaties – An Introduction to Principles and Application. IBFD Publications BV 2007.
31. League of Nations. Taxation of Foreign and National Enterprises. Geneva 1932 - https://biblio-archiv.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-73-M-38-1932-II-A_EN.pdf (04.03.2019).
32. L. Eden. Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America. University of Toronto press 1998.

33. L. Eden, W. Byrnes. Transfer pricing and state aid: the unintended consequences of advance pricing agreements. Transactional Corporations, Volume 25, 2018, Number 2 - <https://unctad.org/en/PublicationChapters/diae2018d4a3.pdf> (21.02.2019).
34. L. Lehis. Eesti Maksuseaduste Kommentaarid. Casus Tax Services OÜ, Tartu 2018
35. L. Lehis. Maksuõigus. Kirjastus Juura, 2012.
36. L. Lehis. Means Ensuring Protection of Taxpayers' Rights in Estonian Tax Law. – Juridica International IV/1999
37. L. Lehis. Tulumaksuseadus. Komm. vlj. Tartu: OÜ Casus 2000.
38. Maksu- ja Tolliamet. Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend, Tallinn 2011 - https://www.emta.ee/sites/default/files/ariklient/tulu-kulu-kaive-asum/siirdehind/siirdehinna_maaramise_juhend_2011.pdf (12.01.2019).
39. Maksukorralduse seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri 1094 SE. Arvutivõrgus: <https://m.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/ed5c43bb-815a-36a9-b009-1f92a9bcca1f/Maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20seadus> (14.03.2019).
40. M. Helminen. EU Tax Law – Direct Tax. IBDF 2011.
41. M. Mikiver. Erasektori kaasamine korrakaitseülesannete täitmisele Eestis, 2007 - www.media.voog.com/0000/0038/9691/files/30Mikiver.rtf (13.04.2019).
42. M. Wills. The Tax Treatment of Intangibles in the Context of Transfer Pricing. Revenue Law Journal 9(1) 1999 - <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLawJl/1999/1.pdf> (05.04.2019).
43. N. Valkenklau. Siirdehinna regulatsiooni rakendamise probleemid Eestis. Maksumaksja nr 11, 2010 - <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1148> (21.03.2019).
44. OECD. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, 2015.
45. OECD. Guidelines for APA - <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidelinesforapa.htm> (02.02.2019).
46. OECD. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015.
47. OECD. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015.
48. OECD. Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017. OECD Publishing 2017.

49. OECD. Multinational enterprises in the global economy – Heavily debated but hardly measured. 2018 - <https://www.oecd.org/industry/ind/MNEs-in-the-global-economy-policy-note.pdf> (01.02.2019).
50. OECD. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13, 2015.
51. OECD. Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1979.
52. P. Bernholz, Manfred E. Streit, Roland Vaubel. Political Competition, Innovation and Growth. Springer-Verlag 1998.
53. P. Fris, S. Gonnet. The State of the Art in Comparability for Transfer Pricing. International Transfer Pricing Journal Volume 17, no 2, 2010.
54. P. Kortebusch. Should multinational companies request and advance pricing agreement (APA) – or shouldn't they? University of Paderborn, 2013 - http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_173.pdf (14.04.2019).
55. Pleadings. The Advantages of Advance Pricing agreements - <https://blog.ipleaders.in/advantages-advance-pricing-agreements/> (16.04.2019).
56. P. Sikka, H. Willmott. The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness. Essex Business School 2014.
57. PricewaterhouseCoopers. APA 101 Introduction to Advance Pricing Agreements. 2018
58. PricewaterhouseCoopers. Worldwide Tax Summaries. Latvia, Corporate – Group Taxation -<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Latvia-Corporate-Group-taxation> (12.03.2019).
59. R. Feinschreiber, M. Kent. Transfer Pricing Handbook – Guidance for the OECD Regulations. John Wiley and Sons Inc., 2001.
60. R. Fox, J. Cooper. Advance Pricing agreements: a new era. 2016 - <https://www.dlapiper.com/it/italy/insights/publications/2016/11/advance-pricing-agreements-a-new-era/> (14.04.2019).
61. R. Freischreiber. Advance pricing agreements: advantageous or not? The CPA Journal Online, June 1992 - <http://archives.cpajournal.com/old/12650269.htm> (21.03.2019)
62. R. Heinig. The League of Nations (Makers of the Modern World). Haus Publishing 2010.
63. Riigilõivu seaduse muutmise seletuskiri - <http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/1c2cb266-9ea3-425d-b404-c0ef77d06c0d?activity=1#4QD6wTpT> (21.03.2019).

64. Tax Executive, The Professional Journal of Tax Executive Institute. Are You Considering an Advance Pricing Agreement? - <http://taxexecutive.org/are-you-considering-an-advance-pricing-agreement/> (13.04.2019).
65. T. Dagan. International Tax Policy – Between Competition and Cooperation. Cambridge University Press, 2018.
66. T. Pogge, K. Mehta. Global Tax Fairness. Oxford University Press, 2016.
67. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seadus 863 SE, seletuskiri - <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/bf616e3a-0d2c-3f93-87c4-2390ed7445be/Tulumaksuseaduse,%20sotsiaalmaksuseaduse,%20hasartm%C3%A4ngumaksu%20seaduse%20ja%20krediidasutuste%20seaduse%20muutmise%20seadus%C2%B9>.
68. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations, Paris 2017 - <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (12.02.2019).
69. United Nations, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Coordinator's Report on Work of the Subcommittee on the Mutual Agreement Procedure - Dispute Avoidance and Resolution, 2016 - https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/10/12STM_CRP4_Disputes.pdf (14.04.2019).
70. United Nations Secretariat. Transfer pricing – History C State of the Art C Perspectives. United Nations 2001 - <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf> (23.03.2019).
71. United Nations. World Investment Report 2018 - https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2018_en.pdf (12.03.2019).

Kasutatud õigusaktid

72. Audiitortegevuse seadus - RT I 2010, 9, 41.
73. Eesti Vabariigi Põhiseadus - RT 1992, 26, 349.

74. Euroopa Nõukogu Direktiiv (EL) 2018/822, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas aruantavate piiriüleste skeemide puhul, L139/1, 2018.
75. Euroopa Nõukogu Direktiiv (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad, L 193/1 2016.
76. Halduskoostöö seadus - RT I 2003, 20, 17.
77. Haldusmenetluse seadus - RT I 2001, 58, 354.
78. Maksukorralduse seadus - RT I 2002, 26, 150.
79. Maksualase teabevahetuse seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus 322 SE - RT I, 31.03.2017, 1.
80. Raamatupidamise seadus - RT I 2002, 102, 600.
81. Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. RaMm 01.01.2007 nr 53 – RTL 2006, 81, 1506.
82. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seadus – RT I 2006, 28,208.

Kasutatud kohtupraktika

83. EK C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH vs Finanzamt Steinfurt, eelotsusetaotlus.
84. RKHKo 3-3-1-26-02
85. RKPJK 3-4-1-18-07
86. RKPJK 3-4-1-2-98
87. RKÜKo 3-1-3-10-02
88. TrtRnK 3-15-2594

Muud allikad

89. Bureau van Dijk. Orbis - <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/orbis> (21.02.2019).
90. Deloitte. BEPS Actions - <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-actions.html> (22.04.2019).

91. European Commission. Joint Transfer Pricing Forum - https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en (03.04.2019).
92. European Commission. Tax rulings, state aid - http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html (11.02.2019).
93. Maksu- ja Tolliamet. Tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud - <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/valislepingud/tulu-ja-kapitalimaksuga-topeltmaksustamise-valtimise> (15.02.2019).
94. OECD. Base erosion and profit shifting - <http://www.oecd.org/tax/beps/> (03.02.2019).

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Kardo Rander,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Siirdehinna siduvate eelkokkulepete võimalikkusest Eestis“,

mille juhendaja on Hannes Lentsius,

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, **29.04.2019**