

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
RIIGI- JA HALDUSÕIGUSE ÕPPETOOL

Hannes Lentsius

SIIRDEHINDADE MAKSUSTAMINE

Magistritöö

Juhendaja dr iur L. Lehis

Tartu 2008

Sisukord

Sissejuhatus	4
1. Kehtiv siirdehindade regulatsioon.....	11
1.1. Kehtiv siseriiklik siirdehindade õigus	11
1.2. Siirdehindade regulatsiooni vajalikkus.....	24
2. Siirdehindade määramise põhimõtted	36
2.1. OECD siirdehindade määramise reeglid ning turuväärtuse põhimõte	36
2.1.1. Ajalugu	36
2.1.2. Turuväärtuse standard.....	43
2.2. Siirdehindade määramise meetodid.....	48
2.2.1. Võrdleva hinna meetod (ingl <i>comparable uncontrolled price method</i>)	50
2.2.2. Edasimüügi hinna meetod (ingl <i>resale price method</i>).....	54
2.2.3. Kulupõhine meetod (ingl <i>cost plus method</i>).....	61
2.3. Alternatiivsed siirdehindade määramise meetodid.....	67
2.3.1. Jagatud kasumi meetod (ingl <i>profit split method</i>)	73
2.3.2. Tehingupõhine tootluse meetod (ingl <i>transactional net margin method</i>)	75
3. Siirdehinna määramise menetlus.....	77
3.1. Menetluse etapid ja üldpõhimõtted	77
3.2. Tegevusanalüüs	81
3.3. Tehingute võrreldavus	85
3.4. Siirdehindade turuväärtuse dokumenteerimine	91
4. Siirdehinna määramine edasimüüja näitel.....	94
4.1. Sissejuhatus	94
4.2. Kontserni struktuur	95
4.3. Majandusharu ning ettevõtja analüüs	96
4.4. Kontsernisestest tehingute kaardistamine.....	98
4.5. Tegevusanalüüs	100
4.6. Sobiva siirdehinna meetodi valimine	104
4.7. Võrdlusandmete kogumine ning siirdehinna määramine	110
4.8. Finantsanalüüs	127
4.9. Siirdehindade turuväärtuse dokumenteerimine	129

Lõppsõna	131
Resümee	138
Kasutatud allikad	144
Kasutatud kirjandus	144
Kasutatud normatiivmaterjal	149
Kasutatud kohtumaterjalid.....	151
Lisa nr 1	152
Lisa nr 2	154
Lisa nr 3	156

Sissejuhatus

Viimase aastakümne jooksul on oluliselt suurenenud Eestis tegutsevate rahvusvaheliste kontsernide arv, mille Eestis asuvad tütarettevõtjad või püsivad tegevuskohad on tihedates majandussuhetes välisriikides asuvate kontserniettevõtjatega. Kontsernisesed majandussuhted võivad olla keerulised ning lisaks kaubatehingutele hõlmata ka teenuseid või intellektuaalse omandi kasutada andmist. Kui omavahel mitteseotud ettevõtjad sõlmivad tehinguid üldjuhul lähtudes vastava kauba või teenuse turuhinnast, siis kontserniseselt ei pruugi selleks olla alati majanduslikku stiimulit. Kontserni finantsaruannetest elimineeritakse kontsernisesed tehingud ning kontserni konsolideeritud kasumi leidmisel võetakse aluseks ainult tehingud sõltumatute osapooltega.

Samas ei ole kohane sellest järeldada, nagu ei oma kontsernisesed tehingud mingit tähendust. Üheks kasumi suurendamise võimaluseks rahvusvahelises kontsernis on ettevõtte tulumaksukulu vähendamine kontserniseselt müüdavate kaupade ja teenuste siirdehinna kaudu¹. Kontserniseselt on võimalik ettevõtte tulumaksukulu vähendada, kui madalama tulumaksumääraga riikides asuvad kontserniettevõtjad teenivad rohkem maksustatavat kasumit ning kõrgema tulumaksumääraga riikides asuvad ettevõtjad seevastu vähem. Sellega väheneb kokkuvõttes kontserniettevõtjate poolt makstava ettevõtte tulumaksu suurus. Selline tulemus saavutatakse, kui kõrgema tulumaksumääraga riigis asuv ettevõtja müüb kaupa, osutab teenust või annab intellektuaalse omandi kasutada madalama tulumaksumääraga riigis asuvale kontserniettevõtjale madala siirdehinnaga või ostab viimaselt kaupu või teenuseid kõrge siirdehinnaga², mille tulemusena kõrge tulumaksumääraga riigis asuva ettevõtja kasum väheneb

¹ OECD siirdehindade määramise juhendi artikli 11 kohaselt nimetatakse siirdehinnaks (ik *transfer price*) kauba või teenuse hinda, millega majandusüksus võõrandab kauba, intellektuaalse õiguse või osutab teenust endaga seotud majandusüksusele. OECD artikkel 11 sätestab inglise keeles: „...Transfer prices are the prices at which an enterprise transfers physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises....”. Rahandusministri poolt 10. novembril 2006 vastu võetud määrus nr 53 „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid” § 2 p 5 kohaselt on siirdehinnaks kontrollitud tehingu hind ning kontrollitud tehtuks on seotud isikute vahel tehtud tehing.

² Transfer Pricing Methods Rise in Importance Again. Available: http://www.pricingsociety.com/Art_Transfer_Pricing_Methods_Rise_in_Importance_Again_FF.htm, 24 April 2005.

ning sama summa võrra suureneb madala tulumaksumääraga riigis asuva kontserniettevõtja kasum. Nii lihtne ongi teostada dividendimakseid maksuvabalt!

Üheks rahvusvaheliselt tunnustatud maksuõiguse printsiibiks on allikariigi maksustamisõiguse põhimõte, mille kohaselt on riigil õigus maksustada ettevõtja kasumit, mida viimane teenis või oleks võinud teenida majandustegevusest selles riigis³. Seetõttu on viidatud maksukuritarvitusele rahvusvahelises maksuõiguses töötatud välja „ravim”. Vältimaks siirdehindade kaudu kasumi varjatult ühe riigi ettevõtjast teise riigi ettevõtjasse viimist, käsitletakse omavahel seotud ettevõtjaid või majandusüksusi iseseisvate maksusubjektidena ning nõutakse maksuarvestuses, et nendevahelised tehingud peavad olema tehtud turuhinnas⁴. Sellest lähtudes on enamus arenenud riikidest välja töötatud detailse siirdehindade regulatsiooni, kaitsmaks oma maksubaasi ning vältimaks varjatud kasumieraldiste teostamist.

Sissejuhatavalt tuleb siirdehindade regulatsiooni puhul märkida järgimist. Esiteks, kuigi erinevate riikide siirdehindade maksustamise eeskirjad võivad üksteisest oluliselt erineda tingituna vastavate riikide õigussüsteemidest, väljakujunenud halduspraktikast, majandustavast ja reast muudest asjaoludest, on nende aluspõhimõtted sarnased⁵. Maksustamise seisukohast loetakse vastavas riigis majandustegevust viljelevad majandussubjektid, hoolimata nende juriidilisest staatusest, iseseisvateks maksusubjektideks. Ettevõtja tulumaksukohustuse arvestamisel ignoreeritakse seotud osapoolte vahel teostatud tehingute korral tegelikkuses rakendatud hinda ning kohaldatakse neile sarnaste tehingute turuhinda, millisel vaadeldavad tehingud oleks teostatud sõltumatute lepingupoolte vahel. Sellega viiakse seotud osapooltega sooritatud tehingute hinnad vastavusse nende eeldatava majandusliku tegelikkusega⁶. Erinevused riikide siirdehindade regulatsioonide vahel seisnevad peamiselt meetodites, mil viisil leida maksustamise seisukohast sobivaimat siirdehinda ning halduspraktikas siirdehindade regulatsiooni nüansside lahendamisel⁷.

³ L. Lehis, Tulumaksuseadus. Komm vln. Tartu, 2000, lk 15.

⁴ OECD Juhendi artikkel 6 sätestab inglise keeles: „In order to apply the separate entity approach to intra-group transactions, individual group members must be taxed on the basis that they act at arm's length in their dealings with each other“.

⁵ Brasiilia on autorile teadaolevalt üheks vähestest riikidest (kui mitte ainus), mis ei lähtu siirdehindade määramisel turuväärtuse põhimõttest. Vt: E. Ribeiro, J. Hamel. Brazilian transfer-pricing regulations and the OECD guidelines. – International Tax Review, 2005, nr 23, lk 42.

⁶ L. Lehis, Tulumaksuseadus. Komm vln. Tartu, 2000, § 50 lg 4, komm 4.

⁷ International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

Teiseks oluliseks eeliseks turuhinnast lähtuva siirdehindade regulatsiooni puhul on maksubaasi õiglane jaotamine erinevate riikide vahel, mis peaks aitama hoida ära piirülestehingute topeltmaksustamist⁸. Vastupidine olukord tooks endaga kaasa olulise takistuse rahvusvahelisele kaubandusele ja piiriülestele teenustele osutamisele.

Kolmandaks, kuid mitte vähemtähtsaks, on siirdehindade regulatsiooni eesmärk tagada põhiseaduslike põhimõtete realiseerumine. Eesti kontekstis on siirdehindade korrigeerimise eesmärgiks tagada Eesti maksuõiguses sätestatud põhiseaduslike põhimõtete – maksumaksjate ühetaoline kohtlemine ja neutraalsus – järgimine⁹. Turuväärtuse (ingl *arm's length principle*)¹⁰ põhimõtet rakendades asetatakse seotud isikutest maksumaksjad võrdsetele alustele rahvusvahelisesse kontserni mittekuuluvate maksumaksjatega, mis teostavad tehinguid turutingimustel. Olukorras, kus siirdehinnad ei vasta turuhindadele, mõjutab see otseselt seotud isikute maksukoormust ning võib luua võimaluse vähendada nende maksukohustust. Märkimisväärsete tehingumahtude korral võib väiksemgi siirdehinna muutmine anda seotud isikutele olulist maksusäästu ning selle kaudu konkurentsieelise. Siirdehindade regulatsiooni eesmärgiks on välistada nimetatud konkurentsieelise tekkimist ning kohelda nii kontserniettevõtjaid kui sõltumatuid Eesti maksumaksjaid ühetaoliselt. Neutraalsuse põhimõttest tulenevalt peaks siirdehindade regulatsioon viima maksuõiguslike aspektide mõju majandusotsuste langetamisel minimaalseks, ehk kontserniettevõtjal peaks puuduma stiimul teostada kontsernisiseseid majandustehinguid seotud osapooltega turuhinnast erineva hinnaga. Lisaks viidatud kahe maksuõiguse printsiibiga haakub siirdehindade kontekstiga ka tehingu majandusliku sisust lähtumise ehk „sisu üle vormi” põhimõte. Arenenud riikides juhendub maksuhaldur maksukohustuse tekkimise aluseks olevate juriidiliste faktide tuvastamisel tehingu

⁸ OECD Juhendi artikkel 7 sätestab inglise keeles: „These international taxation principles have been chosen by OECD Member countries as serving the dual objectives of securing the approximate tax base each jurisdiction and avoiding double taxation, thereby minimizing conflict between tax administrations and promoting international trade and investment”.

⁹ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. - Juridica, 1999, nr 5, lk 245.

¹⁰ L. Lehis kasutab ingliskeelse termini „*arm's length principle*” eestikeelse vastena mõistet „reaalväärtuse põhimõte”. Vt: L. Lehis. Tulumaksuseadus. Komm vln. Tartu, § 50 lg 4, komm 4. Eesti Õiguskeele Keskuse poolt tõlgitud Leedu siirdehindade määruses on termini eestikeelse vastena kasutatud mõistet „tavapraktikas kasutamise põhimõte”. Vt: Leedu Vabariigi rahandusministri käskkiri 9. aprillist 2004. a. nr 1K-123 Leedu Vabariigi Kasumimaksu seaduse 40. paragrahvi 2. lõike ja Leedu Vabariigi residentide tulumaksuseaduse 15. paragrahvi 2. lõike rakendamise eeskirjade kohta. (Määruse tõlge töö autori valduses). Autor on töös lähtunud Rahandusministri poolt 10. novembril 2006 vastu võetud määruses nr 53 „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid” kasutatud terminit „turuväärtus”.

tegelikust majanduslikust sisust¹¹, jättes tähelepanuta poolte omavahelistes lepingutes võetud formaalsed õigused ja kohustused kui need ei vasta tegelikkusele¹². Siirdehindade regulatsiooni puhul on viidatud põhimõtte leidnud rahvusvaheliselt vahest et kõige enam rakendamist.

Vastukaaluks nimetatud eelistele on siirdehindade määramise eeskirjade väljatöötamine ja rakendamine keeruline ülesanne. Peatume põgusalt kolmel olulisel nüansil. Esiteks võib praktikas osutuda raskeks kaupade ja teenuste turuhinna määramine. Välismaisele kontserniettevõtjale müüdava kauba madalam hind võrreldes sama kauba hinnaga kaupluses ei tähenda veel *a priori*, et rakendatud siirdehind kuuluks maksustamise seisukohast korrigeerimisele. Madalam hind võib olla majanduslikult põhjendatud näiteks lühema maksetähtajaga, suurte tarnitavate kogustega või tarnijale kasutada antud intellektuaalse omandiga¹³.

Teiseks peab siirdehindade regulatsioon vastama selle reguleerimiseseme spetsiifikale. Siirdehindade määramine eeldab tehingu majandusliku konteksti arvestamist. Seetõttu nõuab konkreetse tehingu siirdehinna leidmine üldjuhul põhjalikku analüüsi ning kõigi tehingu juriidiliste ning majanduslike aspektide arvessevõtmist. Lisaks tuleb arvestada, et ettevõtjate huvid siirdehindade kehtestamisel ei ole piiritletud ainult maksusäästu saavutamisega, vaid tihtipeale on see seotud üldiste kontserni finantseesmärkidega nagu investeeringute finantseerimine konkreetsetes riigis, rahavoogude planeerimine või toote arenduskulutuste ühine kandmine¹⁴. Siirdehindade regulatsioon peab arvesse võtma kõiki eelpool nimetatud kaalutlusi. Lisaks tuleb märkida, et siirdehindade regulatsioon peab võimaldama teatud juhtudel ka maksusäästu saavutamist. Kontserniettevõtjate struktuuri ning nende poolt täidetavate funktsioonide ümberkujundamine võib tuua kaasa kontserni tulumaksukulu vähenemise olukorras, kus peamised ülesanded, riskid ja intellektuaalne omand asub tegelikkuses ning teostatakse madalama tulumaksumääraga riikides asuvate ettevõtjate poolt¹⁵. Seejuures on oluline

¹¹ Seejuures on kohane viidata siseriiklikus maksuõiguses tunnustatud majandusliku tõlgendamise põhimõttele, mis on sätestatud maksukorralduse seaduse §-s 84 ning mis on kooskõlas rahvusvaheliste maksuõiguslike printsiipidega. Nimetatud põhimõtte on leidnud kajastamist ka OECD Juhendi artiklis 1.36.

¹² L. Lehis. Tulumaksuseadus. Komm vln. Tartu, 2000, § 50 lg 4, komm 4.

¹³ OECD Juhendi artikkel 1.5. sätestab inglise keeles: „It should not be assumed that the conditions established in the commercial and financial relations between associated enterprises will invariably deviate from what the open market would demand.”

¹⁴ International Transfer Pricing eBook 2004 4. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

¹⁵ International Transfer Pricing eBook 2003 4. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

rõhutada, et selline tegevus vastab rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetele ning ei ole üldjuhul käsitletav maksudest kõrvalehoidumisena.

Kolmandaks peavad siirdehinna määramise reeglid olema riigiti sarnased, sest vastasel juhul võidakse üht ja sama kasumit maksustada korraga mõlemas riigis. Võimalik topeltmaksustamine on vastuolus rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetega ning pärsib rahvusvahelise kaubanduse arengut.

Eelkõige viimast eesmärki silmas pidades on Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon (ingl *OECD – Organisation of Economic Cooperation and Development*) töötanud välja põhjaliku siirdehindade näidisregulatsiooni „Juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks rahvusvahelistele kontsernidele ja maksuhalduritele” (ingl *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, edaspidi OECD Juhend), milles sätestatud põhimõtted on olnud lähtealuseks paljudele riikidele nende siseriikliku siirdehindade regulatsiooni kehtestamisel. Kuigi OECD Juhend ei ole OECD liikmesriikidele üldjuhul õiguslikult siduv, lähtuvad paljud riigid omaalgatuslikult siseriikliku siirdehindade regulatsiooni tõlgendamisel ning rakendamisel nimetatud õigusaktist¹⁶. Erinevate riikide siirdehindade regulatsiooni sarnasus aitab vähendada topeltmaksustamise ohtu ning loob rahvusvaheliselt tegutsevatele ettevõtjatele õiguskindlust¹⁷. OECD Juhendi tähtsus Eesti kontekstis seisneb eelkõige selles, et Eesti siirdehindade regulatsiooni rakendamisel ning selles reguleerimata küsimuste lahendamisel on OECD Juhend *expressis verbis* käsitletav niivõrd, kuivõrd see ei ole vastuolus siseriikliku õigusega.

Siirdehindadega seonduva küsimusteringi teravus Eesti puhul seisneb asjaolus, et siirdehindade kaudu Eestist välja viidud kasumilt jääb Eestile maksutulu laekumata. Kui Eesti ettevõtja poolt välisriigis asuvale emaettevõtjale makstavad dividendid kuuluvad üldjuhul tulumaksuga maksustamisele, siis efektiivse siirdehindade regulatsiooni puudumisel on võimalik sama kasum varjatult Eestist välja viia siirdehindade kaudu ilma sellelt tulumaksu tasumata. Maksuõiguse

¹⁶ Näiteks Leedu siirdehindade määramise artikli 78 kohaselt kuulub määramise reguleerimata küsimustes rakendamisele OECD Juhend.

¹⁷ Maksupoliitika on oluline tegur välismaiste investeeringute soodustamisel, mistõttu peavad riigid arvestama siirdehindade regulatsiooni kehtestamisel selle võimalikku mõju rahvusvahelistele kontsernidele. Regulatsiooni selgus ja selle vastavus rahvusvahelistele siirdehinna määramise standarditele ning tehingute majandusliku sisu arvestamine on ühed olulisemad heale siirdehindade määramise regulatsioonile esitatavad tingimused.

arenedes peaks Eesti hakkama enam tähelepanu pöörama oma maksutulude kaitsmisele. Lisaks on olukordi, kus siirdehindade kaudu on Eesti ettevõtjatel võimalik mitteresidentidest aktsionäridele kasumit varjatult jaotada ilma sellelt tulumaksu tasumata, vastuolus ühetaolise maksustamise põhimõttega ning võib võimaldada ebaausat maksukonkurentsi. Tõstatatud teema aktuaalsus tuleneb ka sellest, et viimaste aastate jooksul on Euroopa Liidu tasemel hakatud siirdehindade temaatikale pöörama enam tähelepanu. Liikmesriigina peaks Eesti osalema selles diskussioonis eelkõige Euroopa Komisjoni poolt moodustatud Siirdehindade Foorumi läbi omades omapoolseid selgeid maksupoliitilisi seisukohti.

Tulenevalt sissejuhatuses toodud põhjustest on töö eesmärgiks analüüsida Eestis kehtivat siirdehindade regulatsiooni ning tuua välja sellega seotud olulised sõlmküsimused. Tulenevalt asjaolust, et Eesti siirdehindade regulatsioon on suhteliselt üldsõnaline ning selle tõlgendamisel ning selles reguleerimata küsimuste lahendamisel kuulub kohaldamisele OECD Juhend, on seatud eesmärk analüüsida nii OECD siirdehindade näidisregulatsiooni põhimõtteid kui ka erialakirjanduses toodud teoreetilisi seisukohti ning tuua praktilisi tähelepanekuid siirdehindade määramise meetoditest ning nende rakendamise eeldustest, mis kõik võiksid olla aluseks ka Eesti siirdehindade regulatsiooni rakendamisel ning hilisemalt täiendamisel.

Töö esimeses osas on pööratud tähelepanu kehtivale Eesti siirdehindade regulatsioonile ning analüüsitud selles sisalduvaid põhimõtteid ning rakendamise võimalikke kitsaskohti. Peatüki võtavad kokku autori poolt välja pakutud maksupoliitilised suunised, mida tuleks Eesti siirdehindade regulatsiooni rakendamisel arvesse võtta.

Töö teises osas on avatud turuväärtuse kui siirdehinde regulatsiooni põhimõiste olemust ning antud lühiülevaade selle kujunemisloost. Järgnevalt on selgitatud olulisemaid OECD Juhendist tulenevaid siirdehindade määramise põhimõtteid ning käsitletud selles toodud meetodeid. Meetodite puhul on lisaks OECD juhendmaterjalile analüüsitud ka nende rakendamise teoreetilisi ning praktilisi küsimusi erialakirjanduse põhjal. Samuti on küsimuste puhul ära toodud kehtivast Eesti siirdehindade regulatsioonist tulenevad põhimõtted ning hinnata nende vastavust OECD Juhendile.

Lisaks on töös leidnud käsitlemist siirdehindade määramise erinevad etapid. Toodud on ülevaade tüüpilisest siirdehindade määramise menetlusest ning analüüsitud selles käigus üleskerkivaid

võimalikke probleemsituatsioone. Enam on tähelepanu pööratud erinevate menetlusetappidega seotud praktilistele küsimustele.

Töö viimases peatükis on analüüsitud abstraktse Eesti ettevõtja näitel, kuidas peaks siirdehindade määramise protseduur toimuma, lähtuvana nii Eesti siirdehindade regulatsioonist, OECD Juhendist kui ka erialakirjanduses tunnustust leidnud põhimõtetest.

1. Kehtiv siirdehindade regulatsioon

1.1. Kehtiv siseriiklik siirdehindade õigus

Siirdehindade määramisel tuleb lähtuda eelkõige kehtivast siseriiklikust õigusest, mille ülesanne on sätestada materiaalsed ning menetluslikud normid seotud osapoolte vahel toimunud piiriüleste tehingute hinna määramisel. Lisaks sisaldavad Eesti poolt sõlmitud maksulepingud siirdehindade määramist puudutavaid sätteid. Kuigi maksulepingus reguleeritakse eelkõige lepinguosaliste riikide maksustamisõigust, tuleb selle teatud aspekte arvestada ka siseriikliku õiguse rakendamisel.

Eesti on sõlminud oma peamiste kaubanduspartneritega maksulepingud, millest eranditult kõik sisaldavad OECD mudelmaksulepingu artikli 9 lõikes 1 sätestatule sarnast sõnastust¹⁸. Viidatud norm sätestab reegli, et lepinguosalise riigi maksumaksja kasumit on lubatud selle riigi siseriikliku õiguse alusel korrigeerida maksustamise eesmärgil ainult juhul, kui nimetatud siirdehinnad erinevad turuhinnast. Viidatud lepingupunktiga sätestatakse seega Eesti õigus maksustada Eesti ettevõtjale omistatavat kasumit, mis viimasel jäi teenimata turutingimustest kahjulikumate tingimuste kohaldamisel maksulepingu teiseks pooleks oleva riigi seotud isikuga sõlmitud tehingutele. Kokkuvõtlikult nõuab maksuleping, et siirdehindade määramisel rakendatakse turuväärtuse põhimõtet.

Oluline on siinkohas tähele panna kahte asjaolu. Esiteks ei tekita maksulepingud riikidele vahetult maksustamisõigust, vaid piiravad seda, mistõttu saab artiklis 9 sisalduvat õigust rakendada ainult juhul, kui see on sätestatud lepinguosalise riigi siseriiklikus õiguses. Teiseks ei ole maksulepingust tulenev regulatsioon selle liialt üldisest sõnastusest tulenevalt maksumaksja

¹⁸ OECD mudelmaksulepingu artikkel 9 lg 1 sätestab inglise keeles: „When conditions are made or imposed between... two associated enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.“

poolt üldjuhul otsekohaldatav, vaid peaks pakkuma maksumaksjale kaitset olukordades, mil siseriiklik õigus sätestab suurema maksukohustuse kui seda näeks ette maksuleping¹⁹.

Siseriikliku õiguse pinnalt tuleb maksulepingu artiklis 9 toodud regulatsiooni mõjuga arvestada eelkõige kahte järgmist momenti silmas pidades. Esiteks reguleerib maksulepingu viidatud artikkel lepinguosaliste riikide maksustamisõiguse jaotust piirülestehingute korral. Seejuures jaotatakse maksubaas lepinguosaliste riikide vahel lähtudes turuväärtuse põhimõttest. Maksuleping sätestab piiri siseriikliku õiguse rakendamisele olukordades, kus viimase rakendamise tulemusena leitud siirdehind erineks turuväärtuse põhimõttel leitud siirdehinnast ja tooks endaga kaasa Eesti ettevõtja maksukohustuse suurenemise. Seega peab Eesti siseriiklik õigus järgima siirdehindade määramisel turuväärtuse standardit ning sellest kõrvalekaldu mine ei ole sõlmitud maksulepingute tõttu võimalik. Vastupidisele seisukohale asudes prevaleeruks siseriiklik õigus rahvusvahelise õiguse üle, mis oleks vastuolus õigusriigi põhimõtetega.

Teiseks võib siseriikliku õiguse ja maksulepingu artiklis 9 sätestatu vahel tekkida vastuolu vorminõuete pinnalt ehk üldisemalt küsimus, kas maksulepingu artiklis 9 sätestatud turuväärtuse mõiste omab iseseisvat tähendust või tuleks seda sisustada siseriikliku õigusega. Selles osas on huvipakkuv Müncheni esimese astme maksukohtu 16.07.2002 otsus nr 6 K1910/98²⁰. Kohtuasja materjalide kohaselt ei olnud maksumaksja täitnud täiel määral Saksamaa siseriiklikust õigusest tulenevat dokumenteerimiskohustust, kuid esitas tõendid näitamaks, et siirdehinnad tehingutes Itaalia emaettevõtjaga vastasid turuväärtusele ning argumenteeris, et tal on õigus nõuda Saksamaa ja Itaalia maksulepingu rakendamist, sest siseriikliku õiguse alusel (põhjusel, et ta ei olnud täitnud siseriiklikust õigusest tulenevat põhjalikku dokumenteerimiskohustust) oleks tema maksukohustus suurem²¹.

¹⁹ Selline seisukoht põhineb Saksa maksuõigusel, mille kohaselt OECD mudelmaksulepingu artikkel 9 ei ole lepinguosalise riigi maksumaksja poolt otsekohaldatav v.a. juhul, kui siseriiklik õigus sätestab maksumaksjale võrreldes maksulepingus sätestatule suurema maksukohustuse. Vt: K. Kroppen, S. Rasch. Interpretation of the Arm's Length Principle under Art. 9 of the OECD Model Tax Treaty: Does the Arm's Length Principle Cover Formal Requirements? – International Transfer Pricing Journal, 2004, nr 2, lk 26.

²⁰ Erialakirjanduse kohaselt ühtib see turuväärtuse standardi määratluse osas Saksamaa kõrgema maksukohtu praktikaga. Vt: K-H. Kroppen, S. Rasch. Interpretation of the Arm's Length Principle under Art. 9 of the OECD Model Tax Treaty: Does the Arm's Length Principle Cover Formal Requirements? – International Transfer Pricing Journal, 2004, nr 2, lk 26.

²¹ K-H. Kroppen, S. Rasch. Interpretation of the Arm's Length Principle under Art. 9 of the OECD Model Tax Treaty: Does the Arm's Length Principle Cover Formal Requirements? – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 2, p 26.

Kohtuotsuse motivatsiooni kohaselt tuli Saksamaa siseriikliku õiguse alusel siirdehindade vastavuse hindamisel turuväärtusele kontrollida kahe kriteeriumi täidetavust, milleks on (a) hoolsa ärijuhi kriteerium (elk kas hoolas ärijuht oleks mitteseotud osapoollega sõlminud sarnastel tingimustel tehingu, mille ta sõlmis seotud osapoollega elk turuväärtuse standard) ning (b) dokumenteerimiskohustus (elk seotud osapoolte vaheliste tehingute tingimused tuleb detailselt ning selgelt dokumenteerida enne tehingu toimumist). Kohus asus seisukohale, et maksumaksja ei saanud toetuda Itaalia ja Saksamaa maksulepingu artiklile 9 (sõnastuselt sarnane OECD mudelmaksulepingu artikkel 9 sõnastusele), sest Saksamaa siseriikliku õiguse normid (elk eelpool toodud kriteeriumid) ei ole vastuolus maksulepingus sätestatuga. Seetõttu ei kuulu maksuleping rakendamisele. Põhjusel, et maksumaksja jättis täitmata siseriiklikus õiguses sätestatud dokumenteerimisnõuded, ei olnud maksumaksjal võimalik tõendada siirdehindade vastavust turuväärtusele teiste tõenditega. Kaudselt asus kohus sellega sisuliselt seisukohale, et teatud juhtudel võib siseriiklik õigus minna vastuollu maksulepinguga.

Erialakirjanduses on toodud seisukohta kritiseeritud ning väidetud, et dokumenteerimisnõude täitmatajätmisel säilib maksumaksjal endiselt õigus tõendada siirdehindade vastavust turuväärtusele toetudes maksulepingu artiklile 9²². Vastupidine seisukoht elk maksulepingus sätestatud turuväärtuse põhimõtet tuleb sisustada iga lepinguosalise riigi siseriiklikust õigusest lähtudes, võib tuua kaasa topeltnmaksustamise, sest kahe lepinguosalise riigi siseriiklik õigus võib erinevalt sisustada nendevahelises maksulepingus sätestatud turuväärtuse põhimõtte. Autor nõustub toodud kriitikaga ning on seisukohal, et turuväärtuse standardit on piisavalt põhjalikult avatud rahvusvahelises maksuõiguses ning sellega vastuolus oleva tulemuse saabumisel tuleb siseriiklik õigus jätta rakendamata.

Samas jääb üles küsimus, kui detailsed ja põhjalikud peavad olema siseriiklikus õiguses sätestatud dokumenteerimisnõuded, et olla piisavad tõendamaks siirdehinna vastavust turuväärtuse standardile. Arvestades õiguskindluse põhimõtet²³, peaksid dokumenteerimisnõuded olema piisavalt detailsed ning andma ammendava juhise maksumaksjale, kuidas nõutud

²² K-H. Kroppen, S. Rasch. Interpretation of the Arm's Length Principle under Art. 9 of the OECD Model Tax Treaty: Does the Arm's Length Principle Cover Formal Requirements? – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 2, p 26.

²³ Tulenevalt õiguskindluse põhimõttest on nõutav, et maksuseadus peab olema sedavõrd konkreetne, et tõlgendamise- ja valikuvõimalusi jääks võimalikult vähe. Maksuseadus peab olema üldjuhul niivõrd arusaadav, et maksumaksja saaks seaduse teksti lugedes oma tulevased maksud välja arvutada. Vt: L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica, 1999, nr 5, lk 243.

dokumente koostada, milliseid tõendeid koguda ning millist informatsiooni need peavad sisaldama. Siin jõuame aga küsimuseni, kas siirdehinna turuväärtuse standardile vastavuse tõendamiseks vajalikud nõuded (s.t dokumenteerimismõõdukused) peaksid olema samad nii siseriikliku siirdehindade õiguse kui ka otse maksulepingu artikli 9 rakendamisel ehk kui maksumaksja soovib tõendada siirdehinna vastavust maksulepingus sätestatud turuväärtuse põhimõttele, kas ta on endiselt seotud siseriiklikus õigusest sätestatud dokumenteerimismõõduetega või on maksumaksja sellisel juhul vaba tõendite kogumisel ja esitamisel? Kui vastus sellele küsimusele oleks jaatav ehk dokumenteerimismõõdukused on samad nii siirdehinna vastavuse tõendamisel siseriiklikus õiguses kui ka maksulepingus toodud turuväärtuse põhimõttele, jõuaksime tagasi eelpool käsitletud Müncheni maksukohtu lahendini ja peaksime selle lugema õigeks. Kui aga vastame sellele küsimusele eitavalt, siis peaksime ka näitama, millisest normatiivsest baasist lähtudes tuleks tõendada siirdehinna vastavust turuväärtuse põhimõttele maksulepingu artikli 9 alusel. Autori hinnangul tuleks tõstatatud küsimusele vastata eitavalt ehk siseriiklik menetlusõigus ei tohiks seada olulisi piiranguid siirdehinna vastavuse tõendamisel maksulepingus sätestatud turuväärtuse standardile. Seda eelkõige Eesti haldusmenetluse põhimõtteid aluseks võttes, mille kohaselt saab tõendiks maksumenetluses olla üldjuhul maksumaksja poolt esitatud igasugune informatsioon, mis on oluline maksuteokoosseisu tuvastamisel. Seetõttu ei tohiks Eesti siirdehindade regulatsiooni korral olla maksuhalduril õigus määrata maksumaksjale täiendavat tulumaksu olukordades, kus maksumaksja on jätnud täitmata siseriiklikus õiguses sätestatud dokumenteerimismõõdukused, kuid tõendab maksumenetluse käigus, et tema poolt rakendatud siirdehinnad vastavad turuväärtusele. Sellist seisukohta peaks toetama ka Riigikohtu praktika²⁴.

Kehtiv siseriiklik õigus sisaldab siirdehindade maksustamise regulatsiooni tulumaksuseaduses ning selles sisalduva delegatsiooninormi alusel rahandusministri poolt vastu võetud määruses²⁵.

Maksuobjekt on sätestatud tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) §-s 50, mille lõike 5 kohaselt maksustatakse varjatud kasumieraldis tulumaksuga määras 21/79. Varjatud kasumieraldisena ehk

²⁴ Vt nt: Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 19. juunist 2002 Svetlana Mastovitši kaebuses Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti ettekirjutuse ja otsuse tühistamiseks. – RT III 2002, 20, 236. Vt nt: Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 14.oktoobrist 2004 OÜ Longwan kaebus Tartu Maakonna Maksuameti maksuotsuse tühistamiseks. –RT III 2004, 26, 279.

²⁵ Rahandusministri 10. novembri 2006 määrus nr 53 „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid”.

tulumaksu objektina käsitletakse nii tulu, mille maksumaksja oleks saanud, kui ka kulu, mis oleks maksumaksjal jäänud kandmata, kui seotud isikuga tehtud tehingu väärtus oleks olnud selline, mida rakendavad sarnastes tingimustes mitteseotud iseseisvad isikud²⁶. Seetõttu lähtub Eesti kehtiv siirdehindade regulatsioon keskse mõistena turuväärtuse põhimõttest, millega on siseriiklik õigus kooskõlas nii maksulepingutes sätestatuga kui ka rahvusvahelises maksuõiguses omaksvõetud põhimõtetega.

Maksumaksja on kohustatud ise hindama siirdehindade vastavust turuväärtusele ning deklareerima varjatud kasumieraldise TSD vormi lisa 6 real 10²⁷. Kaheldav on TSD vormil toodud siirdehindade alaste küsimuste lisamine, millele maksumaksjad on kohustatud igakuiselt vastama. Eeldatavalt peaks küsimustele vastamine aitama maksuhaldurit siirdehindadealaste maksurevisjonide planeerimisel, kuid küsimuste üldisus ja ebatäpsus annavad alust kahelda nende proportsionaalsuses eesmärgi saavutamisel²⁸.

Oluline on märkida, et siirdehindade õigsuse hindamist ning korrigeerimisi tuleb läbi viia ning deklareerida igakuiselt²⁹. Maksukohustus tuleb täita maksustamisperioodile järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks. Kui maksumaksja ei ole siirdehinna korrigeerimist deklareerinud, on

²⁶ TuMS § 50 lg 5 sätestab: „Lõikes 4 toodud juhul maksustatakse tulumaksuga kas tulu, mille maksumaksja oleks saanud, või kulu, mis oleks maksumaksjal jäänud kandmata, kui seotud isikuga tehtud tehingu väärtus oleks olnud selline, mida rakendavad sarnastes tingimustes mitteseotud iseseisvad isikud“.

²⁷ Omavahel seotud isikute vahel sõlmitud tehingute väärtuste vahe deklareeritakse tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni ja töötuskindlustuse maksete deklaratsiooni vormi TSD lisa 6 p-s 10. Rahandusministri 24.12.2003 määrus nr 107 „Tulumaksuseadusest“, „Sotsiaalmaksuseadusest“, „Kogumispensionite seadusest“ ja „Töötuskindlustuse seadusest“ tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine. – RTL 2004, 4, 45; 2007, 2, 19.

²⁸ Seotud isikute kohta on võimalik saada informatsiooni teistest allikatest (nt maksumaksja majandusaasta aruanne). Teisalt on formaalselt seadust jälgides kõik tööandjad teinud seotud isikutega tehinguid, kui nad on töötajatele palka maksnud ning seetõttu ei anna küsimusele: „Kas maksustamisperioodil on sooritatud tehinguid seotud isikutega?“ olulist informatsiooni maksuhaldurile. Kolmandaks on kaheldav, millist täiendavat teadmist saab maksuhaldur sellest, kui maksumaksja on olnud osaline kulude jaotamise kokkuleppes.

²⁹ See võib praktikas tekitada probleeme. Näiteks kujutame ette olukorda, kus välismaine kontserniettevõtja osutab Eestis asuvale tütarettevõtjale infotehnoloogialaseid teenuseid ning tasumine teenuse eest on kokku lepitud lähtudes tegelikest kuludest. Arvestuse lihtsustamiseks arveldatakse aasta jooksul lähtudes eelarvestatud kuludest ning aasta viimasel kuul tehakse korrigeerimine lähtudes tegelikest kuludest. Kui korrigeerimise tulemusena selgub, et aasta sees olid eelarvestatud kulud suuremad kui tegelikud kulud, siis ei ole välistatud, et Eesti tütarettevõtja oleks pidanud kõigil 11 kuul korrigeerima siirdehinna ning maksuma sellelt tulumaksu. Aasta viimasel kuul peaks Eesti tütarettevõtja deklareerima vastupidise siirdehinna korrigeerimise (viimasel kuul tasus ta korrigeerimise tulemusena tegelikest teenuse osutamisega seotud kuludest väiksema summa), kuid TSD vormil sellist korrigeerimist deklareerida ei saa. Samuti puuduks alus korrigeerida algselt esitatud 11 deklaratsiooni, sest esitatud deklaratsioonid ei sisaldanud iseenesest valeandmeid. Praktikaks tuleks selline olukord tõenäoliselt lahendada nii, et maksumaksja ei deklareeri aasta sees siirdehinna korrigeerimist, kui lepingust või varasemast tavast on piisav kindlus, et teenuse osutaja aasta lõpul vastav korrigeerimise viib läbi ning kokkuvõttes on Eesti tütarettevõtja tasunud siiski tegelikest kuludest lähtuvalt. Alternatiivselt oleks võimalik maksumaksjal esitada enamakstud tulumaksu tagastusnõue.

maksuhalduri TuMS § 50 lg 4 alusel õigus vastav korrigeerimine ise läbi viia ning nõuda maksumaksjalt sisse sellelt arvestatud tulumaks.

Alates 1. jaanuarist 2007 jõustunud tulumaksuseaduse muudatuste kohaselt laiendati siirdehindade maksuregulatsiooni ulatust järgmiste isikute vahelistele tehingutele³⁰:

- a) residendist juriidiline isik ja temaga seotud isik;
- b) füüsilisest isikust ettevõtja ja temaga seotud isik;
- c) mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht ja peakontor;
- d) mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht ja peakontoriga seotud isik;
- e) residendist juriidiline isik ja tema välisriigis asuv püsiv tegevuskoht.

Võrdlusena maksustati enne 1. jaanuari 2007 kehtinud TuMS redaktsiooni kohaselt ainult tehinguid, mille üheks pooleks oli Eesti residendist juriidiline isik ning teiseks pooleks kas residendist või mitteresidendist füüsiline isik või mitteresidendist juriidiline isik. Samuti oli sätestatud maksuhalduri õigus korrigeerida maksustamise eesmärgil füüsilisest isikust ettevõtja ja temaga seotud mitteresidendid või residendist füüsilise isiku vahelt ettevõtlusega käigus tehtud tehingu väärtust.

Ajakirjanduses on siirdehindade maksuregulatsiooni ulatuse laiendamine leidnud vastakat vastukaja eelkõige omavahel seotud residendist juriidiliste isikute vahel toimunud tehingutele. Esmapilgul tundub residendist äriühingute vaheliste tehingute hinna turuväärtusele vastavuse nõue ebamõistlik ning põhjendamatu. Siirdehindade regulatsiooni eesmärk on eelkõige välistada kasumite siirdamist teise riiki, mille tulemusena jääks Eestil sellelt tulumaks teenimata. Residendist äriühingute vaheliste tehingute puhul aga jääb Eestil kasumi maksustamisvõimalus alles. Milleks siis on siirdehindade regulatsiooni vajalik laiendada ning millega on põhjendatud täiendavad siirdehinna määramise ning selle dokumenteerimisnõuded Eesti äriühingute vahelistes tehingutes?

³⁰ Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seadus. -RT I 2006, 28, 208.

Vastust selle tuleks otsida Euroopa Liidu õigusest. Varasem regulatsioon, mis rakendus küll Eesti residendist juriidilise isiku ning mitteresidendi vahel, kuid mitte Eesti residendist juriidiliste isikute vahel tehtud tehingutele³¹, võis olla vastuolus Euroopa Liidu õigusega põhjusel, et see on diskrimineeriv ning piirab teenuste ja kapitali vaba liikumist³².

Isikute ning tehingute ringi, millele rakenduvad siirdehindade reeglid, keskseks mõisteks on seotud isikute mõiste, mille määramisel tuleb lähtuda TuMS §-s 8 sätestatust. Viidatud normis on toodud ammendav loetelu isikutest, keda loetakse omavahel seotuks ning selle laiendav tõlgendamine ei ole lubatud. Seetõttu ei ole võimalik käsitleda seotud isikutena faktiliselt küll tihedalt seotud, kuid juriidiliselt normi reguleerimisalast välja jäävaid isikuid. Ainsaks erandiks võiks tinglikult pidada TuMS § 8 p-s 2 sätestatud ühte kontserni kuuluvaid äriühinguid äriseadustiku tähenduses³³. OECD siirdehindade Juhendis ning OECD mudelmaksulepingus³⁴ tõlgendatakse seevastu seotud isikute mõistet laialt ning mitteammendavalt³⁵. Juhendi kohaselt mõistetakse seotud isikutena kahte ettevõtjat tingimusel, et üks nimetatud ettevõtjatest vastab OECD mudelmaksulepingu artiklis 9 1a või 1b sätestatud tingimustele³⁶, mis määratlevad seda kui ühe ettevõtja faktilist võimu teise ettevõtja juhtimisotsuste üle. Seega võib OECD

³¹ Euroopa Kohtu otsuse motivatsioonist tulenevalt kohtuasjas C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH vs Finanzamt Seinfurt võib väita, et kuni 31.12.2006 kehtinud TuMS § 50 lg 4 toodud regulatsioon võis olla vastuolus EÜ asutamislepingu artikliga 43, sest see piiras asutamishabadust. Põhjusel, et Eesti residendist äriühingute vahelisi tehinguid ei olnud maksuhalduril õigus maksustamise eesmärgil korrigeerida, võis see asetada neid maksustamisel paremasse olukorda võrreldes Eesti residendis äriühingu ning Eesti füüsilisest isikust ettevõtjaga, mis teostavad tehinguid seotud mitteresidentidega. See võis aga takistada tehingute tegemist mitteresidentidega ning anda ainult Eesti residendist äriühingutele põhjendamatu konkurentsieelise võrreldes mitteresidentidega. See võis aga olla vastuolus ühisturu toimimise põhimõtetega. Vt: C.F.E. Comments on ECJ, Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/00. Arvutivõrgus. Kättesaadav www.cfe-eutax.org/pdf_word_documents/opinion_statements/word/2003_05.doc, 20. juuni 2006.

³² Seletuskiri tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja hasartmängumaksu seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Arvutivõrgus. Kättesaadav www.fin.ee, 15. juuni 2006.

³³ Vastavalt äriseadustiku § 6 lõikele 2 loetakse tütarettevõtjaks ka ühingut, kus teine ühing (emaettevõtja) omab selle osaniku või aktsionärina lepingu alusel või ilma selleta valitsevat mõju. Valitseva mõju puhul on tegemist määratlemata õigusmõistega, mille sisustamisel tuleb lähtuda isiku tegelikust võimest mõjutada äriühingu otsuseid. Viidatud õigusnormi sõnastuse kohaselt saab selliseks isikuks, mis omab valitsevat mõju, olla siiski ainult äriühingu osanik või aktsionär. Toodud tõlgendust kinnitab ka raamatupidamise seaduse § 27 lõikes 1 sätestatud valitseva mõju mõiste.

³⁴ K. Vogel. Double Taxation Conventions. Boston, 1999, p 259.

³⁵ C. Rotondaro. The Notion of "Associated Enterprises": Treaty Issues and Domestic Interpretations- An Overview. International Transfer Pricing Journal, 2000, No 2, p 3.

³⁶ OECD Juhendi mõistete peatükk sätestab inglise keeles: "Two enterprises are associated enterprises with respect to each other if one of the enterprises meets the conditions of Article 9, sub-paragraphs 1a) or 1b) of the OECD Model Tax Convention with respect to the other enterprise. OECD mudelmaksulepingu artikli 9 lõiked 1a) ja 1b) sätestavad inglise keeles: "Where (a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or (b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State...".

modelmaksulepingus sätestatud seotud isikute ring olla erinev võrreldes siseriikliku õigusega, sest viimane lähtub objektiivsetest kriteeriumitest ning ei võimalda seotud isikutena käsitleda küll objektiivselt mitteseotud, kuid sisuliselt valitseva mõju all olevaid isikuid. Võrdlusena käsitleb ka Ameerika Ühendriikide siirdehindade regulatsioon seotud isikute mõistet lähtuvalt sisulisest kontrollikriteeriumist³⁷. Teatud juhtudel võib tulumaksuseaduses sätestatud formaalne regulatsioon tuua kaasa ebaõiglust, kus küll sisuliselt omavahel seotud tehingupooled loetakse formaalsete reeglite tõttu omavahel mitteseotuteks ning vastupidi. Siirdehindade regulatsiooni rakendamisel on samuti oluline, et isikud oleksid olnud seotud TuMS § 8 mõistes ning seda tehingu tegemise ajahetkel³⁸.

Siirdehindade määramise protsess, tehingute võrreldavuse tingimused ning rakendatavad siirdehindade meetodid on toodud rahandusministri 10. novembril 2006 vastu võetud määruses nr 53 „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid” (edaspidi Määrus). Põhjusel, et määruses sätestatud maksureegleid leiavad põhjalikumalt käsitlust vastava teema juures, me nendel siinkohal täiendavalt ei peatu. Seevastu pöörame tähelepanu Määruses sätestatud dokumenteerimiskohustusele.

TuMS § 50 lg 7 kohaselt on residendist äriühing kohustatud esitama maksuhaldurile viimase nõudel informatsiooni seotud isikutega tehtud tehingute, samasse kontserni kuuluvate äriühingute tegevuse ning kontserni struktuuri kohta. Andmete esitatavad nõuded on TuMS § 50 lg 8 kohaselt kehtestatud rahandusministri viidatud Määruse alusel. Seejuures sätestab seadus minimaalse – 60-päevase – tähtaja dokumentatsiooni esitamiseks. Lähtudes konkreetsetest asjaoludest võib maksuhaldur diskretsiooni korras sätestatud tähtaega pikendada.

Määruse § 18 lg 1 kohaselt laienevad siirdehindade dokumenteerimisele üldreeglina üldised majandustehingute dokumenteerimise nõuded. Nimetatud nõuded on kirjas eelkõige maksukorralduse seaduse §-s 57 ning raamatupidamisseaduse §-s 6. Kokkuvõtvalt ei panda

³⁷ US Treasury Regulation Section 1.482-1A sätestab inglise keeles: “the term “controlled” includes any kind of control, direct or indirect, whether legally enforceable, and however, exercisable or exercised. It is the reality of control that is decisive, not its form or the mode of its exercise. A presumption of control arises if income or deductions have been arbitrarily shifted”. Kättesaadav internetis http://a257.g.akamaitech.net/7/257/2422/01apr20051500/edocket.access.gpo.gov/cfr_2005/aprqr/26cfr1.482-1A.htm

³⁸ Kestva õigussuhte iseloomuga tehingute korral tuleb siirdehindade määramise reegleid järgida kuni õigussuhte lõppemiseni välja arvatud juhul, kui õigussuhte käigus isikute seotus katkeb ning nad on faktiliselt võimelised tehingutingimusi muutma sõltuvalt turutingimustest elik tehingu täitmine ei ole enam tingitud isikute seotusest. Vt: L. Lehis. Tulumaksuseadus. Komm vln. Tartu, 2000, § 8, komm 1.

maksukohustuslasele täiendavaid nõudeid siirdehindade turuväärtusele vastavust tõendavate dokumentide kogumisel ning säilitamisel.

Erireeglina sätestab Määrus kõrgendatud dokumenteerimisnõuded, mille kehtestamisel on lähtutud ainult maksumaksja staatusest või tema majandustegevuse ulatusest ning see ei sõltu seotud isikute vahelistest tehingutest ega nende mahtudest. Kõrgendatud dokumenteerimiskohustus on Määruse § 18 lg 1 p-de 1 kuni 4 kohaselt pandud järgmistele maksumaksjatele³⁹:

- a) residendist krediitiasutused, kindlustusseltsid ning väärtpaberibörsil noteeritud äriühingud;
- b) äriühingud, kellel on tehinguid madala maksumääraga territooriumil asuva isikuga;
- c) residendist äriühing,
 - kellel on töotajaid koos seotud isikutega 250 või rohkem;
 - kelle käive koos seotud isikutega eelmisel majandusaastal ületas 782 miljonit krooni (50 miljonit eurot);
 - kelle eelmise majandusaasta konsolideeritud bilansimaht koos seotud isikutega ületas 672 miljonit krooni (43 miljonit eurot).
- d) mitteresidendist juriidilise isiku Eesti püsiv tegevuskoht sarnastel tingimustel residendist äriühinguga.

Siirdehindade dokumenteerimisnõuded põhinevad Euroopa Liidu Nõukogu pool kinnitatud siirdehindade dokumenteerimise heal taval⁴⁰, mistõttu peaksid Määruses kehtestatud nõuded kattuma enamikes liikmesriikides kehtivate dokumenteerimisstandarditega. Siirdehindade dokumentatsioon koosneb kahest osast – põhikaustast ning riigiomastest dokumentidest. Põhitoimik on dokumentide kogum, mis iseloomustab kontserni ning kirjeldab selle majandustegevust. Määruse § 18 lg 5 kohaselt peab põhitoimik sisaldama järgnevat informatsiooni:

³⁹ Kõrgendatud dokumenteerimiskohustuse sätestamisel on määruse seletuskirja kohaselt lähtutud Euroopa Komisjoni 2003. aasta 6. mai soovitusel 2003/361/EC, millega määratleti kriteeriumid väikese ning keskmise suurusega äriühingute eristamiseks.

⁴⁰ Concil of the European Union. Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). Official Journal C 176/1 of 28/07/2006.

- a) kontserni äritegevuse ülevaade;
- b) kontsernisisesed omandisuhted;
- c) üldine teave kontrollitud tehingutest;
- d) kontrollitud tehingute iseloomustus;
- e) kontrollitud tehingute raames osapoolte täidetud funktsioonid, kantud riskid ning võrreldes eelmise majandusaastaga toimunud muudatused;
- f) ülevaade kontsernile kuuluvast mittemateriaalsest varast;
- g) üldised siirdehindade turuväärtuse määramise põhimõtted;
- h) kulude jagamise kokkulepped ning siirdehindu käsitlevate eelotsuste nimekiri.

Kokkuvõtvalt on põhitoimiku eesmärgiks anda maksuhaldurile ülevaade kogu kontsernist saamaks üldpildi, kuidas on tegevused erinevate kontserniettevõtjate vahel jaotatud ning millist rolli selles omab Eesti maksumaksja.

Riigiomased dokumendid pööravad seevastu tähelepanu eelkõige maksumaksjale ning selle eesmärgiks on põhjendada valitud siirdehinna õigsust. Riigiomased dokumendid peavad Määruse § 18 lg 6 kohaselt sisaldama järgmist teavet:

- a) maksumaksja tegevuse kirjeldus;
- b) maksumaksja poolt tehtud kontrollitud tehingute kirjeldus;
- c) kontrollitud tehingute ja võrreldavate tehingute analüüs;
- d) siirdehindade määramise meetodi või meetodite valimise põhjused ja meetodite rakendamine;
- e) sisemised ja/või välised võrdlusandmed ning viited võrreldavate tehingute allikatele.

Dokumentatsiooni jaotamine põhitoimikuks ning riigiomasteks dokumentideks on tingitud eelkõige soovist harmoniseerida Euroopa Liidus dokumenteerimisnõudeid. Kontserniettevõtjad saavad koostada ühe põhitoimiku, mida saavad kasutada kõik Euroopa Liidus tegutsevad kontserniettevõtjad, kes peavad igas liikmesriigis koostama ainult riigiomased dokumendid.

Täiendavalt on Määruses sätestatud rea põhimõtteid, mida tuleks dokumenteerimisel arvestada. Esiteks tuleks siirdehindade dokumentatsiooni koostamisel arvestada selle eesmärgiga, milleks on tõendada maksuhaldurile rakendatud siirdehindade vastavust turuväärtusele (Määruse § 18 lg 3). Sellest lähtuvalt on dokumentatsiooni koostamisel oluline eelkõige selle kvaliteet, mitte

kogutud dokumentide maht. Teisena haakub dokumentatsiooni eesmärgiga ka põhimõte, mille kohaselt peab informatsiooni hulk ning detailsus vastama konkreetse tehingu asjaoludele (Määruse § 18 lg 7). See on omakorda seotud maksumaksja hoolsuskohustusega⁴¹.

Kolmandaks peab nõutav informatsioon olema maksumaksjale kättesaadav tehingu toimumise ajal (Määruse § 18 lg 2). Tehingujärgse informatsiooni kogumine on maksumaksjal lubatud, kuid see ei ole nõutav. Sarnane piirang kehtib ka maksuhalduri suhtes elik maksumenetluses ei saa maksuhaldur üldjuhul kasutada võrdlusandmetena pärast tehingu toimumist avaldatud informatsiooni. Neljandaks peab siirdehindade aluseks olev informatsioon olema kättesaadav nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile (Määruse § 18 lg 4). Eelkõige piirab see maksuhaldurit toetumast siirdehindade korrigeerimisel võrdlusandmetele (nt konkurendi maksurevisjoni raames kogutud maksusaladusega kaitstud informatsioon), mis ei ole maksumaksjale kättesaadavad. Viimaks näeb määrus võimaluse koostada ning esitada siirdehindade dokumentatsioon võõrkeelsena (Määruse § 18 lg 9), millisel juhul võib maksuhaldur nõuda maksumaksjalt selle tõlkimist.

Dokumenteerimisnõuete osas saab teha järgmised üldised märkused. Esiteks on kiiduväärt seadusandja valik lähtuda dokumenteerimisnõuete sätestamisel Euroopa Liidu Nõukogu kinnitatud siirdehindade dokumenteerimise heast tavast⁴². See hoiab kokku asjatut bürokraatiat, sest võimaldab Eestis asuvatel kontserniettevõtjatel kasutada siirdehindade dokumenteerimisel peakontori poolt koostatud põhitoimikut. Teatud ulatuses võib olla võimalik ka kasutada teistes liikmesriikides koostatud kontserniettevõtjate riigiomaseid dokumente ning võrdlusandmeid (eriti olukorras, kus tegemist on Eesti maksumaksja poolt tehtud tehingu teise poolega) ning harmoniseeritud dokumenteerimisnõuded on abiks kontserni taseme siirdehindade määramise protsessi läbiviimisel ning võrdlusandmete kogumisel. Samuti on võimalik dokumenteerimise

⁴¹ Riigikohus on korduvalt oma lahendites (nt Riigikohtu otsused 3-3-1-43-03, 3-3-1-21-04) selgitanud maksumaksja hoolsuskohustust maksuarvestuse õigsuse tõendamisel. Maksukohustuslane peab oma majandustegevuses käituma heauskselt ning näitama üles äris nõutavat või tavapärast hoolsust. Hoolsuskohustuse ulatuse hindamiseks tuleb arvestada ka kauba või teenuse iseärasusi ning sedalaadi kaupade ja teenuste müügi puhul nõutavaid või tavapäraseid tingimusi (Riigikohtu otsuse 3-3-1-21-04 p 15). Siirdehindade kontekstis peaks dokumentatsioon olema niivõrd detailne, et arvestades maksumaksja tegevuse ning seotud osapooltega tehtud tehingute sisu ning mahte, oleks maksuhalduril võimalik veenduda siirdehindade õigsuses.

⁴² Council of the European Union. Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). Official Journal C 176/1 of 28/07/2006.

hea tava või selle alusel kujunevat praktikat rakendada küsimustes, mida Eesti Määrus ei reguleeri.

Samas sisaldab autori hinnangul määruse sõnastus dokumenteerimise osas ebatäpsusi, mis võib tekitada probleeme selle rakendamisel praktikas⁴³. Viidatud puudused on siiski väheolulised ning ei tohiks muutuda praktikas oluliseks takistuseks siirdehindade dokumentatsiooni koostamisel.

Seevastu autori hinnangul vajaksid täiendavat tähelepanu võimalikud topeltmaksustamise olukorrad, eelotsuste temaatika, juhendmaterjalide väljatöötamine ning normitehnilised parandused.

Topeltmaksustamine⁴⁴ on üldjuhul vastuolus nii rahvusvahelise maksuõiguse kui Eesti siseriiklikus õiguses sätestatud maksuõiguse põhimõtetega. Kui piiriüleste topeltmaksustamise olukordade lahendamiseks on üldjuhul välja töötatud spetsiaalsed protseduurireeglid⁴⁵, siis siseriiklike topeltmaksustamise olukordade lahendamiseks need puuduvad. Topeltmaksustamise

⁴³ Näiteks sätestab Määruse § 18 lg 3 p 1 siirdehindade dokumentatsioon ühe koostisosana rahvusvahelist kontserni puudutavaid dokumente (põhitoimik). Arvestades asjaolul, et lisaks rahvusvahelistele kontsernidele laienevad dokumenteerimiskohustused ka Eesti-sisestele kontsernidele, võib tekkida arusaamatus, kas põhitoimik tuleb koostada ainult rahvusvaheliste kontsernide puhul (lähtudes normi grammatilisest tõlgendusest) või selle peaksid koostama ka ainult Eesti kontserni puhul (lähtudes normi teleoloogilisest tõlgendamisest). Autori hinnangul oleks põhjendatud viimane tõlgendus ning põhitoimiku peaksid koostama ka kontsernid, kelle kõik ettevõtjad asuvad Eestis.

Samuti ei ole Määrusest selge, kui palju riigiomaseid dokumente tuleb koostada, kui Eestis on rohkem kui üks kontserniettevõtja. Viidatud siirdehindade dokumenteerimise hea tava artikli 5 lg 8 kohaselt peaks maksumaksjal olema õigus valida, kas koondada kõigi Eesti kontserniettevõtjate osas riigiomased dokumendid ühte toimikusse või koosta iga kontserniettevõtja jaoks eraldi toimiku. Praktiline küsimus on tõenäoliselt selles, kas (a) kontserni emaettevõtja soovib kõigile tütarettevõtjatele avalikustada erinevate tütarettevõtjatega tehtud tehinguid ning nende hinnastamist või (b) soovitakse maksuhaldurile avaldada korraga kõigi Eesti tütarettevõtjate tehinguid.

Lisaks kasutab Määruse § 18 lg 5 ja lg 6 vastavalt põhitoimiku ja riigiomaste dokumentide sisu kirjeldamisel sõna „peab” ehk kõik maksumaksjate siirdehindade dokumentatsioon peab sisaldama kogu vastavas lõikes sisalduvat informatsiooni. Samas sätestab Määruse § 7, et nõutava informatsiooni detailsus ning dokumentide hulk peab vastama konkreetse tehingu asjaoludele. Väga lihtsate seotud isikute vaheliste tehingute puhul võib kogu informatsiooni esitamise nõue olla maksumaksjat ebaproportsionaalselt koormav. Näiteks olukorras, kus ainukeseks kontsernisiseseks tehinguks on laenu andmine, mille intressi turuväärtus leitakse krediitdiasutuse siduva laenupakkumise alusel. Sellises olukorras on ebamõistlik nõuda nii põhitoimiku kui ka riigiomaste dokumentide täies mahus koostamist.

⁴⁴ Juriidiline topeltmaksustamine toimub olukorras, kus ühe maksumaksja sama tulu maksustatakse kahekordselt. Majandusliku topeltmaksustamise puhul maksustatakse sama tulu erinevate maksumaksjate tasemel. Siirdehindade korrigeerimise tekitab üldjuhul piiriülestes tehingutes majandusliku topeltmaksustamise. Vt: OECD. Double taxation – juridical and economic. Arvutivõrgus. Kättesaadav:

http://www.oecd.org/document/15/0,2340,en_2649_34897_36156239_1_1_1_1,00.html, 24. jaanuar 2007.

⁴⁵ Piiriüleste topeltmaksustamise olukordade lahendamiseks välja töötatud protseduuridest lähemalt peatükis 1.2.

olukordi peaks siirdehindade raames reguleerima eelkõige Määruse § 19 lg 1. Selle kohaselt peaks maksuhaldur korrigeerima teise tehingupoole kasumit samas summas, milles esimese tehingupoole siirdehindu korrigeeriti. Vastukorrigeerimise läbiviimiseks peaks maksumaksja esitama taotluse. Siinkohal juhib autor tähelepanu asjaolule, et nimetatud regulatsioon toimiks paremini traditsionaalse tulumaksusüsteemiga riikides, milles maksustatakse teenitud kasumit. Eestis maksustatakse ainult jaotisi, mistõttu kasumi raamatupidamislik korrigeerimine ei mõjuta maksuarvestust. Autori hinnangul oleks võimalik topeltnmaksustamist teatud juhtudel vältida viisil, mille kohaselt saadud varjatud kasumieraldised loetakse nende edasijaotamisel maksuvabaks. Näiteks olukorras, kus tütarettevõtja siirdehinda emaettevõtjaga korrigeeritaks ning määrataks tütarettevõtjale täiendav maksukohustus, võiks saadud kasumieraldist käsitleda emaettevõtja tasemel tütarettevõtjalt saadud dividendina ning selle edasijaotamisel dividendidena oma aktsionäridele võiks see olla dividendide tulumaksust vabastatud. Samas on nimetatud lahendus sobilik vaid piiratud juhtudel. Kui emaettevõtja teeb varjatud kasumieraldise tütarettevõtjale või siirdehinna korrigeerimisi tehakse sõsarettevõtjate vahel, ei ole autori hinnangul võimalik selliseid korrigeerimisi maksuvabalt edasijaotatavate dividendidena käsitleda. Veelgi keerulisemaks muutub olukord, kui siirdehinda korrigeeritakse kontserni sõsarettevõtjate vahel või selliste maksumaksjate vahelises tehingus, kes on omavahel seotud ainult samade juhatuse liikmete kaudu. Seetõttu tuleks riigisisestes tehingutes topeltnmaksustamise küsimus seadusandjal uuesti läbi vaadata.

Teiseks oluliseks puuduseks on siduvate eelotsuste puudumine. Eelotsuste puhul on tegemist spetsiaalse menetlusega, mille sisuks on maksumaksjale kindluse andmine rakendatud siirdehindade õigsuses. Selle käigus esitab maksumaksja vabatahtlikult maksuhaldurile siirdehindade dokumentatsiooni ning taotleb maksuhaldurilt kinnitust, et viimane nõustub rakendatud siirdehindade suurusega. Eelkõige on see vajalik maksumaksjale õiguskindluse loomiseks.

Kolmandaks puudub juhendmaterjal siirdehindade leidmiseks. Tulumaksuseaduse loetletud paragrahvid ning 21 paragrahvi sisaldav Määrus ei ole kindlasti piisav, et maksumaksjale ammendavalt selgitada, kuidas praktikas konkreetsel juhul siirdehinda määrata. Selleks oleks vajalik maksuhalduri või Rahandusministeeriumi poolt näidisdokumente ning juhendmaterjale, milliste koostamine õiguse annab maksukorralduse seadus § 15.

Neljandaks sisaldab Eesti siirdehindade regulatsioon rida normitehnilisi puudusi ning vastuolusid, mis tuleks lähiajal kõrvaldada. Eelnevalt peatusime põgusalt normitehnilistel puudustel Määruses sisalduva dokumenteerimiskohustuse osas. Lisaks vajaks autori hinnangul muutmist ka TuMS § 50. Kehtivat redaktsiooni tähelepanelikult lugedes ei leia me maksumaksja kohustust seotud isikutega tehtud tehingutes lähtuda turuväärtuse põhimõttest. TuMS § 50 lg 4 näeb ette küll maksuhalduri õiguse olukorras, kus maksumaksja ja temaga seotud isiku vahel tehtud tehingu hind ei vasta turuväärtusele, rakendada turuväärtuse põhimõtet ning võimalik kasumieraldis maksustada. TuMS ei näe *expressis verbis* maksumaksja kohustust kasutada tehingutes seotud osapooltega turuväärtusele vastavaid siirdehindu⁴⁶.

Autori arvates aga kõige olulisemaks aspektiks Eesti siirdehindade regulatsiooni juures on Määruse §-s 20 sätestatud põhimõte, et siseriikliku õigusega reguleerimata küsimustes tuleb juhendmaterjalina kohaldada OECD Juhendis sätestatud. Ühelt poolt annab see maksumaksjale võimaluse leida määruses reguleerimata küsimustele vastuseid rahvusvahelise siirdehindade määramise reeglitest. Teisalt arvestades, et määruse sätted on suhteliselt üldist iseloomu, omandab OECD Juhend olulise tähtsuse igapäevastes siirdehinna küsimustes vastuste leidmisel⁴⁷.

1.2. Siirdehindade regulatsiooni vajalikkus

Alates 1. jaanuarist 2007 muudeti oluliselt varem kehtinud siirdehindade regulatsiooni, mille tulemusena on alust oodata nii maksumaksjate kui ka maksuhalduri suuremat tähelepanu nimetatud valdkonnale. Alljärgnevalt peatume põgusalt küsimusel – kas Eesti vajab üldse toimivat siirdehindade regulatsiooni? Kui selline regulatsioon on vajalik, siis milliste maksupoliitiliste aspektidega peaks nii seadusandja kui ka normi rakendajad arvestama?

Esimesele tõstatatud küsimusele vastuse leidmisel käsitleme viit erinevat teemat, millest esimesed kaks puudutavad rahvusvahelisi küsimusi – siirdehindade regulatsiooni nõue Euroopa

⁴⁶ Veide, A. Autori intervjuu 2.02.2007.

⁴⁷ OECD Juhendi ning selle alusel ning rakendamiseks antud aktide hulk on küllaltki ulatuslik. Näiteks ainuüksi püsivate tegevuskohtade siirdehinna küsimusi käsitlev OECD raport sisaldab 176 lehekülge. Vt OECD Report on the attribution of profits to permanent establishments. Arvutivõrgus. Kättesaadav; http://www.oecd.org/document/36/0,2340,en_2649_33753_37861284_1_1_1_1,00.html, 25. jaanuar 2007.

Liidu õiguses ning kahjulik maksukonkurents. Ülejäänud kolm – siirdehindade regulatsiooni fiskaalpoliitiline eesmärk, Eesti tulumaksusüsteemi eripära ning maksuõiguse üldpõhimõtted – puudutavad peamiselt siseriiklikke küsimusi.

Euroopa Liidu liikmesriigina on Eesti seotud Euroopa Liidu õigusega ning sellest tulenevate kohustustega. Seetõttu vaatame vastuse leidmiseks esimesele küsimusele esmalt Euroopa Liidu õiguse poole.

Olgu üldiselt öeldud, et otseste maksude vallas on liikmesriigi pädevus suhteliselt lai ning selle seadusandlik vabadus ei ole Euroopa Liidu poolt sätestatud õigusaktidega niivõrd piiratud kui kaudsete maksude puhul⁴⁸. Samuti on Euroopa Liidu ja Eesti vahelistel maksualastel liitumisläbirääkimistel Euroopa Liit kinnitanud liikmesriikide otsustusvabadust otseste maksude kehtestamisel. Otseste maksude reguleerimine Euroopa Liidus toimub eelkõige läbi Euroopa Kohtu tegevuse, mis on korduvalt kontrollinud liikmesriigi maksuõiguse vastavust Euroopa Liidu esmasele õigusele – Euroopa Ühenduse asutamislepingule.

Olles ühinenud Euroopa Liiduga, võttis Eesti liikmesriigina enesele kohustuse tagada Euroopa Ühenduse asutamislepingus sätestatud põhivabaduste – kaupade, teenuste, tööjõu ning kapitali vaba liikumise – rakendumise ning kohustuse viia oma seadusandlus kooskõlla direktiividega. Seetõttu tuleb esmalt vastata küsimusele – kas Euroopa Liidu õigus nõuab liikmesriigilt siirdehindade regulatsiooni olemasolu?

Esiteks ei näe autori hinnangul Euroopa Liidu õigus otsesõnu ette liikmesriigi kohustust kehtestada siirdehindade regulatsioon. Samas on Euroopa Liidu tasemel vastu võetud mitu olulist dokumenti, mis puudutavad siirdehindade temaatikat⁴⁹. Eelkõige tuleb arvestada Euroopa Komisjoni poolt ellu kutsutud Euroopa Liidu Siirdehindade Foorumi (ingl *EU Joint Transfer Pricing Forum*) tööga ning nende poolt avaldatud dokumentidega, millest üheks olulisemaks

⁴⁸ Maksude jaotamine otsesteks ja kaudseteks sõltub maksukoormuse avaldumise vormist. Otseste maksude (nt tulumaks, maamaks) puhul langevad formaalne maksumaksja ja maksukoormuse tegelik kandja kokku. Kaudsete maksude (nt käibemaks, aktsiis) puhul täidab maksumaksja maksukohustuse küll oma nimel, aga teise arvel (nt käibemaksukohustuslane küll tasub riigieelarvesse käibemaksu, kuid kogub seda lisades kauba hinnale käibemaksu). Vt: L.Lehis. Maksuõigus. 2004, § 2, komm 8.

⁴⁹ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. „Towards an internal market without obstacles- A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities“. COM(2001) 582 23.10.2001.

tuleks pidada dokumenteerimise hea tava (ingl *Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU*)⁵⁰. Vastuvõetud dokumentide põhjal võib väita, et Eestil küll puudub otsene kohustus siirdehindade regulatsiooni kehtestamiseks, kuid Euroopa Liidu poolt on tuntav tugev soovituslik surve. Praktikast avaldub see näiteks kohustustes ning kokkulepetes, millega Eesti, osaledes Euroopa Liidu Siirdehindade Foorumi töös, loeb ennast seotuks.

Teiseks puudutab siirdehindade regulatsioon kaudselt kahjulikku maksukonkurentsi. Euroopa Komisjoni ning OECD poolt on välja töötatud kriteeriumid hindamaks, kas mingi riigi maksusüsteem või selle osa on käsitletav kahjulikku maksukonkurentsi pakkuvana⁵¹. Seoses sellega on OECD juhtinud tähelepanu asjaolule, et efektiivse siirdehindade regulatsiooni puudumine võib olla käsitletav ühe argumendina riigi maksusüsteemi või selle osa lugemiseks kahjulikku maksukonkurentsi pakkuvaks⁵².

Kolmanda tahuna tuleb siirdehindade regulatsiooni vajalikkuse üle otsustamisel arvestada regulatsiooni eesmärki. Siirdehindade regulatsiooni eesmärk on kaitsta riigi maksubaasi ning selle kaudu kindlustada tulumaksu laekumine riigile. Seetõttu täidab siirdehindade regulatsioon selget fiskaalpoliitilist eesmärki ning varjatud kasumieraldiselt jääb Eesti riigieelarvesse tulumaks laekumata⁵³.

⁵⁰ 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 on transfer pricing documentation or associated enterprises in the EU. COM (2005) 543, 7.11.2005.

⁵¹ Euroopa Komisjoni poolt avaldatud hea tava kohaselt iseloomustab kahjulikku maksukonkurentsi pakkuvat maksusüsteemi järgimised tunnused: a) efektiivne tulumaksusumäär maksusoodustuse korral on null või oluliselt madalam teistelt tuludelt arvestatavast efektiivsest tulumaksusumäärast samas riigis, b) maksusoodustust pakkuva maksu meede on kättesaadav peamiselt mitteresidentidel, c) maksusoodustus reguleerib peamiselt välismaiste tegevuste maksustamist, d) maksusoodustust võimaldatakse ka tehingu majandusliku sisu puudumisel, e) maksustatava tulu määramise põhimõtted erinevad rahvusvaheliselt (nt OECD) tunnustatud põhimõtetest, f) maksusoodustust võimaldav maksusüsteem ei ole läbipaistev. Vt: Organisation for Economic Co-operation and Development. Conclusions of the Ecofin council meeting on 1.12.1997 concerning taxation policy. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm#OECD, 18. juuni 2006. Samastest põhimõtetest on lähtunud ka OECD kahjulikku maksukonkurenti pakkuva maksusüsteemi hindamiseks. Vt: Organisation for Economic Co-operation and Development. The OECD's project on Harmful Tax Practices. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>, 18. juuni 2006.

⁵² Efektiivse siirdehindade regulatsiooni puudumisel on Eestis tegutsevatel rahvusvahelistel kontserniettevõtjatel võimalik kasumieraldis varjatult Eestist välja viia, mille tulemusena väheneb Eestis maksubaas ning kokkuvõttes Eestis teenitud kasumitelt makstav efektiivne tulumaksusumäär. Vt: Organisation for Economic Co-operation and Development. The OECD's project on Harmful Tax Practices, punkt 89. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>, 18. juuni 2006.

⁵³ Erialakirjanduses on korduvalt märgitud, et erinevate riikide maksuhaldurid on hakanud tähelepanu pöörama siirdehindade temaatika vastu eelkõige seetõttu, et maksurevisjoni raames tehtavate siirdehindade korrigeerimise

Lisaks tuleb arvesse võtta Eestis kehtivat tulumaksusüsteemi ja selle eripärasid. Kehtiva tulumaksusüsteemi kohaselt ei kuulu residendist äriühingu poolt teenitud kasumid kuni nende jaotamiseni tulumaksuga maksustamisele. Seetõttu ei teki Eesti ettevõtjal tulumaksukohustust tingimusel, et teenitud kasumi arvelt ei teha kasumijaotisi. Eesti tulumaksusüsteem erineb oluliselt traditsioonilistest tulumaksusüsteemidest, mille puhul maksustatakse ettevõtjate poolt teenitud kasum juba selle teenimisel. Hetkel diskuteeritakse aktiivselt teemal, kas Eesti tulumaksusüsteem on kooskõlas Euroopa Liidu direktiivi 90/435/EMÜ (*“ema-tütariühingu direktiiv”*) nõuetega, mille suhtes on Eestile liitumislepingus antud üleminekuperiood kuni 31.12.2008. Rahandusministeeriumi poolt välja töötatud tulumaksuseaduse eelnõu kohaselt kavatakse säilitada olemasolev tulumaksusüsteem⁵⁴. Nii kehtiva kui ka traditsioonilise tulumaksusüsteemi puhul sõltuvad riigi maksutulud kas Eesti ettevõtja poolt maksustatava kasumi teenimisest, selle jaotamisest või mõlemast. Töös näitame, et siirdehindade regulatsioon on kõige efektiivsem meetod takistamaks varjatult kasumi riigist väljaviimist. Seega on siirdehindade regulatsioon vajalik nii kehtiva kui ka arutluse all olevate võimalike tulevaste tulumaksusüsteemide puhul.

Viiendana tuleb arvestada põhiseadusest tulenevate maksuõiguse põhimõtetega, milleks on eelkõige maksumaksjate ühetaoline kohtlemine ja neutraalsuse põhimõtte järgimine⁵⁵. Turuväärtuse põhimõtet rakendades asetatakse seotud isikutest maksumaksjad võrdsetele alustele rahvusvahelisesse kontserni mittekuuluvate maksumaksjatega, mis teostavad tehinguid turutingimustel. Olukorras, kus siirdehinnad ei vasta turuhindadele, mõjutab see otseselt seotud isikute maksukoormust ning võib luua võimaluse vähendada nende maksukohustust. Märkimisväärsete tehingumahtude korral võib väiksemgi siirdehinna muutmine anda välismaistele kontserniettevõtjatele olulise maksusäästu ning selle kaudu konkurentsieelise. Efektiivse siirdehindade regulatsiooni puudumine võib seega asetada rahvusvahelised kontserniettevõtjad maksunduslikult soodsamasse positsiooni kui seda on mitteseotud Eesti ettevõtjad.

tulemusena määratakse ja nõutakse sisse olulised maksusummad. Vt: International Transfer Pricing eBook 2004 7. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

⁵⁴ Seletuskiri tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Arvutivõrgus. Kättesaadav www.fin.ee, 15. märts 2008.

⁵⁵ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica, 1999, nr 5, lk 245.

Kokkuvõtteks on Eestil nii Euroopa Liidu liikmesriigina kohustus kui ka riigi fiskaaleesmärkidest ning õiguspõhimõtetest lähtuv vajadus kehtestada efektiivne siirdehindade regulatsioon. Siirdehindade tulumaksureeglid on vajalikud ka käibemaksuregulatsiooni tarbeks, sest käibemaksuseaduse muutmise eelnõu kohaselt tuleb hakata seotud isikute vahel osutatud teenuse ning võõrandatava kauba maksustatavat väärtust määrama teatud olukordades (eelkõige juhul, kui on eeldada maksukuritarvitusi) turuväärtuse põhimõttest lähtuvalt⁵⁶.

Tulles tagasi peatüki alguses esitatud teise küsimuse juurde, käsitleme järgnevalt mõningaid maksupoliitilisi aspekte seoses siirdehindade regulatsiooni rakendamisega. Selleks peatume kolmel olulisel aspektil, millest esimeseks on siirdehindade regulatsiooni asukoht erinevate maksuõiguslike meetmete hulgas, teiseks Eesti tulumaksusüsteemi eripärad ja kolmandaks siirdehindade regulatsiooni rakendamisega seotud praktilised aspektid.

Kehtiva siirdehindade regulatsiooni rakendamisel tuleks esmalt mõista siirdehindade reeglistiku kui maksuõigusliku meetme asukohta teiste seas. Siirdehindade regulatsiooni puhul on tegemist ühe maksude vältimise takistamise meetodiga. Tinglikult on võimalik sellised meetodid jaotada üldiseks ning spetsiifilisteks.

Üldiseks maksudest vältimise tõkestamise meetodiks (ingl *general anti-avoidance rule*) tuleks lugeda majandusliku tõlgendamise reeglit (ingl *substance over form*), mille kohaselt tehingu maksustamisel lähtutakse tehingu tegelikest elik majanduslikest tingimustest⁵⁷. Olukorras, kus tehingu juriidiline vorm ning lepingulised sätted erinevad tehingule tegelikkuses kohaldatud tingimustest, jäetakse maksustamise seisukohalt tehingu juriidiline vorm ning lepingulised sätted tähelepanuta.

Eesti õiguses on kehtestatud üldine maksudest kõrvalehoidmise tõkestamise reegel maksukorralduse §-s 84, mis sätestab järgmist: „*Kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või*

⁵⁶ Vastavalt käibemaksuseaduse muutmise eelnõule kohaselt kavatsetakse täiendada käibemaksuseaduse §-i 12 lõigetega 14 kuni 17, mille kohaselt loetakse teatud olukordades seotud isikute vahel osutatud teenuste või võõrandatud kaupade maksustatavaks väärtuseks nende turuväärtus. Nimetatud regulatsiooni peamine eesmärk on vältida seotud isikutel võimalust maksustatava väärtuse vähendamise või suurendamise tulemusena vähendada riigieelarvesse laekuvat käibemaksu suurust. Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Arvutivõrgus. Kättesaadav http://eoigus.just.ee/?act=6&subact=1&OTSIDOC_W=211901, 15. märts 2008.

⁵⁷ E. Uustalu. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning mõistetest. – Juridica, 1998, nr 3, lk 127.

toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule“. Lahtimõtestatult annab viidatud norm maksuhaldurile õiguse olukorras, mil tehingu juriidiline vorm erineb tehingu või toimingu tegelikust majanduslikust sisust ning selle eesmärk on hoiduda kõrvale maksudest, maksustada tehingut või toimingut lähtuvalt selle tegelikust sisust, jättes arvestamata tehingule tehingupoolte poolt antud juriidilist vormi. Sellist lähenemist on kinnitanud ka Riigikohtu praktika⁵⁸. Samuti on oluline märkida, et viidatud normi rakendamisel lasub maksuhalduril kohustus tõendada, et maksumaksja hoidus tahtlikult kõrvale maksukohustuse tekkimisest⁵⁹.

Spetsiifiliste maksudest vältimise meetoditena on võimalik nimetada alakapitalisatsiooni reeglit (ingl *thin capitalisation rule*)⁶⁰, välismaiste variühingute maksustamist puudutavaid reegleid (ingl *controlled foreign company legislation*)⁶¹, madala maksumääraga territooriumitel asuvate variühingute reegleid (ingl *anti-tax haven rules*)⁶², maksulepingute väärkasutust reguleerivaid sätteid (ingl *treaty shopping*)⁶³ ning siirdehindade regulatsiooni (ingl *transfer pricing*). Spetsiifiliste maksudest vältimise meetodite rakendamiseks piisab objektiivsete tunnuste olemasolust ning nende puhul ei ole maksuhalduril kohustust täiendava maksukohustuse

⁵⁸ Vt nt: Riigikohtu halduskolleegiumi määrus 4. oktoobrist 1999 K. Tenno ja E. Tamme kassatsioonkaebuste läbivaatamine haldusmenetluses tsiviilõiguslike asjaolude tuvastamise asjas. – RT III 1999, 25, 238.

⁵⁹ L. Lehis. Maksuõigus. Tartu, 2004, § 5, komm 7.

⁶⁰ Alakapitalisatsiooni reegli puhul sätestatakse siseriiklikus õiguses minimaalne aktsia- ning laenukapitali suhe, mille kaudu välismaine emaettevõtja võib selles riigis asutatud äriühingu tegevust finantseerida. Kui laenult makstavat intressi lubatakse üldjuhul äriühingu tulust maha arvata, siis selle tulemusena väheneb traditsioonilise tulumaksusüsteemiga riikides asuva äriühingu maksustatav tulu. Vastupidiselt intressidele ei ole äriühingu poolt makstavad dividendid maksustatavast tulust maha arvata. Seetõttu on majanduslikult soodsam finantseerida teises riigis asuvat tütarettevõtjat laenuga, sest laenult makstav intress vähendab üldjuhul tütarettevõtja poolt maksustavat ettevõtte tulumaksu, mida dividendid aga ei võimalda. Seetõttu on alakapitalisatsiooni reeglit rakendavad riigid kehtestanud üldjuhul aktsia- ning laenukapitali suhte, millises ulatuses on võimalik seotud osapoolt finantseerida. Olukorras, mil laenukapital ületab lubatud piirmäära, klassifitseeritakse maksustamise eesmärgil piirmäära ületavalt laenult makstud intressid dividendideks. Eesti ei ole kehtestanud alakapitalisatsiooni reegleid. Vt: E. Uustalu. Välismaised variühingud. – Juridica, 1998, nr 6, lk 302.

⁶¹ Välismaiste variühingute maksustamist puudutavate reeglite puhul loetakse üldjuhul residendist isiku poolt kontrollitava välismaise variühingu tulu residendist isiku maksustatava tulu hulka. Arvestades asjaolu, et kehtiva Eesti tulumaksusüsteemi kohaselt maksustatakse äriühingute kasumit alles selle jaotamisel, rakendub nimetatud regulatsioon TuMS § 22 kohaselt ainult Eesti residendist füüsilistele isikutele, kes omavad kontrolli madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku üle. Vt: E. Uustalu. Residentide poolt kontrollitavate variühingute maksustamine. – Juridica, 1998, nr 9, lk 444.

⁶² Madala maksumääraga territooriumitel asuvate variühingute reeglite kohaselt maksustatakse või nõutakse tulumaksu kinnipidamist tehingutelt, mida residendist maksumaksjad teostavad madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isikuga. Eestis toimub selliste tehingute maksustamine TuMS § 52 lg 1 ning lg 2 p-d 2 kuni 5. Samuti sätestab TuMS § 42 p 11 tulumaksu kinnipidamise kohustuse madala maksumääraga territooriumil asuval juriidilisele isikule Eesti residendile osutatud teenuste eest makstavalt tasult.

⁶³ Maksulepingute väärkasutamine kujutab endast aga eksisteerivas maksulepingute võrgustikus sobiva tee leidmist, mille tulemusena on võimalik vähendada tekkivaid maksukohustusi. Vt: E. Uustalu. Välismaised variühingud. – Juridica, 1998, nr 6, lk 302.

määramisel tõendada maksumaksja tahtlust maksudest kõrvalehoidmisel⁶⁴.

Siirdehindade regulatsiooni puhul on tegemist seega ühe spetsiifilise maksudest kõrvalehoidmise takistamise meetodiga, mille peamiseks eesmärgiks on tõkestada kasumieraldiste varjatult riigist väljaviimist. Oluline on siinkohast rõhutada kahe momenti. Esiteks ei ole tegemist üldise, vaid spetsiifilise maksudest kõrvalehoidmise meetodiga, mille reguleerimisalasse jäävale faktilisele olukorrale ei saa kohaldada mõnda teist spetsiifilist maksudest kõrvalehoidmise tõkestamise meetodit⁶⁵.

Teiseks ei tohiks sarnaselt eelnevale olla võimalik paigutada konkreetse normi reguleerimisalasse kuuluvat faktilist olukorda üldise maksudest kõrvalehoidmise tõkestamise meetodi alla elik

⁶⁴ L. Lehis. Maksuõigus. Tartu. 2004, § 5, komm 7.

⁶⁵ Toome näite. Olgu Eestis asuv ettevõtja maksnud välismaiselt emaettevõtjalt saadud reklaamialase konsultatsiooni (nt ettevõtja logo või reklaamikampaania väljatöötamine) eest 500'000 Eesti krooni. Eeldame, et Eesti ettevõtja jaoks on saadud konsultatsiooniteenus vajalik ning see aitab suurendada tema poolt müüdavate kaupade käivet elik saadud teenus on seetõttu ettevõtlusega seotud. Samas eeldame, et sarnase teenuse oleks tütarettevõtja saanud tellida sõltumatult Eesti reklaamibüroolt 100'000 Eesti krooni eest elik tütarettevõtja maksis emaettevõtjale teenuse eest üle turuhinna 400'000 Eesti krooni. Majanduslikult on see tehing võrdsustatav olukorraga, kus tütarettevõtja oleks teenuse tellinud Eesti reklaamibüroolt, tasudes selle eest 100'000 Eesti krooni ja maksnud 400'000 Eesti krooni emaettevõtjale dividendina. Sellisel juhul oleks tütarettevõtja olnud kohustatud tasuma tulumaksu jaotatud dividendidelt summas 119'000 Eesti krooni.

Kui maksuhalduril ei oleks võimalik üle turuhinna tasutud 400'000 Eesti krooni maksustada kehtiva siirdehindade regulatsiooni kohaselt, ei tohiks saada seda maksustada näiteks TuMS § 51 lg 1 ja § 51 lg 2 p 4 alusel, käsitledes 400'000 krooni tütarettevõtja ettevõtlusega mitteseotud kuluna. Põhjusel, et saadud teenus on tütarettevõtja ettevõtluseks vajalik, ei ole toodud faktiline olukord kaetud viidatud TuMS § 51 lg 1 ja § 51 lg 2 p 4 reguleerimisalaga.

Alternatiivina võiks üritada turuhinda ületavat teenustasu käsitleda kingitusena TuMS § 49 lg 1 mõistes väites, et teenuse eest tasumisel oli osaline kinke iseloom. Selline tõlgendus oleks võimalik pankrotiõiguse kohaselt pankrotiseaduse § 111 lg 3 alusel, mille kohaselt võib kohus tunnistada kehtetuks müügi-, vahetus- või muu lepingu, kui poolte kohustuste ebavõrdsuse tõttu on ilmne, et sõlmitud lepingul oli kas või osaliselt kinke iseloom. Autori hinnangul ei oleks selline tõlgendus rakendatav maksuõiguses, sest TuMS § 49 lg 1 alusel tuleks maksustada rahaliselt hinnatavad üleantavad hüved, mille puhul puuduks hüve saajal poolt vastusooritus. Antud juhul sai tütarettevõtja tasutud teenustasu eest konsultatsiooniteenust elik emaettevõtja poolne vastusooritus oli olemas. Sarnasele seisukohale on asunud ka kohtupraktika, mille kohaselt TuMS § 49 regulatsiooni ei võimaldatud laiendada siirdehindade regulatsiooni alale. Vt nt: Tartu Ringkonnakohtu otsus 13. novembrist 2007 AS EGeen kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.kohus.ee/kohtulahendid/temp/3-07-24.pdf>, 15.märts 2008.

Autori hinnangul tuleks kaaluda pankrotiseaduse (PankrS) § 111 lg 3 muutmist. Võlaõiguslik tehing (nt müügitehing), millel on PankrS § 111 lg 3 kohaselt osaline kinke iseloom, on teisipidi öelduna tehtud alla tehingu turuväärtuse. Seetõttu võiks PankrS § 111 kasutada kinkelepingu tagasivõitmise asemel hoopis oluliselt alla turuväärtuse tehtud tehingute tagasivõitmise mõistet. Tehingute turuväärtuse määramisel võiks lähtuda siirdehindade regulatsioonist. Tegemist ei oleks autori hinnangul sisulise muudatusega, sest ka kehtiva PankrS § 111 lg 3 redaktsiooni puhul tuleks hinnangu andmisel, kas tehingul on kinke iseloom või mitte, leida sarnase tehingu turuväärtus.

maksukorralduse seaduse § 84 reguleerimisalasse tingimusel, et maksuhaldur ei tõenda maksumaksja tahtlust hoiduda kõrvale dividendide tulumaksukohustusest⁶⁶.

Eelpool vaatlesime põgusalt siirdehindade regulatsiooni paigutumist erinevate maksuõiguslike kaitsemeetmete hulka. Järgnevalt käsitleme Eesti tulumaksusüsteemi eripärasid ning sellest tulenevaid praktilisi tähelepanekuid siirdehindade regulatsiooni rakendamisel. Kehtiva tulumaksusüsteemi kohaselt ei kuulu residendist äriühingu poolt teenitud kasumid tulumaksuga maksustamisele kuni nende jaotamiseni. Seetõttu ei teki Eesti ettevõtjal tulumaksukohustust tingimusel, et teenitud kasumi arvelt ei teha kasumijaotisi. Seetõttu erineb Eesti tulumaksusüsteem oluliselt traditsioonilisest tulumaksusüsteemist, mille puhul maksustatakse ettevõtjate poolt teenitud kasum juba nende teenimisel. Tähelepanu tuleks pöörata neljale aspektile.

Esiteks, võrreldes Eestit teiste lähinaabritega, oleks põhjendatud eeldada, et rahvusvahelised kontsernid, millel on Eestis kas tütarettevõtja või püsiv tegevuskoht, üritavad siirdehindadega kasumit tuua eelkõige Eestisse, sest kuni kasumi jaotamiseni ei tule sellelt tasuda tulumaksu.

⁶⁶ Toome olukorra illustreerimiseks näite ning lähtume siinkohas enne 1. jaanuari 2007 kehtinud siirdehindade reeglitest. Eesti tütarettevõtja korraldab Eestis välismaise emaettevõtja toodangu jaemüüki kasutades emaettevõtjale kuuluvat kaubamärki. Müüdava kauba ning kaubamärgi reklaamikulud Eesti turul kannab täies ulatuses Eesti ettevõtja. Kaubamärgi kasutamise eest tasub Eesti tütarettevõtja välismaisele kontserniettevõtjale litsentsitasu, mille suurus on 10 % müügikäibelt. Eeldame esiteks, et Eesti tütarettevõtjal ega välismaisel emaettevõtjal ei ole sõlmitud sarnaseid litsentsilepinguid teiste sõltumatute osapooltega ning teiseks, et võrreldes sõltumatute osapoolte vahel sõlmitud sarnaseid litsentsilepinguid, oleks tütarettevõtja poolt tasutava litsentsi turuväärtuseks 4% müügikäibelt 10% asemel. Olgu tütarettevõtja müügikäibeks 5'000'000 Eesti krooni, millest tulenevalt emaettevõtjale tasutud litsentsitasu suurus on 500'000 Eesti krooni. Litsentsitasu turuväärtuseks on aga 200'000 Eesti kroon (5'000'000 Eesti krooni * 4%).

Põhjusel, et tegemist on omavahel seotud isikutega, kuulub rakendamisele TuMS § 50 lg 4, mis peaks andma maksuhaldurile õiguse lähtuda maksustamisel litsentsitasu turuväärtusest⁶⁶ elik maksustama üle 4 % litsentsitasu makstud summa (s.o. 300'000 Eesti krooni) tulumaksuga. TuMS § 50 lg 6 toodud volitusnormi alusel kehtestatud rahandusministri 29.12.1999 määruse nr 120 punkt 1 sätestab *expressis verbis*⁶⁶, et määruuses toodud meetodid-võrreldava hinna, edasimüügi hinna ja juurdehindluse meetod - on maksuhalduri jaoks ammendavad⁶⁶. Litsentsitasu kui intellektuaalse omandi õiguse kasutada andmise tasu turuväärtuse leidmine on praktiliselt võimalik määruuses loetletud meetoditest ainult võrreldava hinna meetodi alusel⁶⁶. Viidatud määruse punkti 8 kohaselt ei ole aga võrreldava hinna meetodit antud juhul võimalik rakendada, sest tütarettevõtja (ja ka emaettevõtja) ei ole teostanud sarnaseid tehinguid (sõlminud litsentsilepinguid) sõltumatute osapooltega⁶⁶. Seega kehtiva õiguse alusel ei oleks võimalik maksuhalduril rakendada siirdehindade regulatsiooni.

Autori hinnangul ei ole maksuhalduril võimalik antud kaasuses lähtuda maksukorralduse seaduse §-s 84 toodud üldisest maksudest vältimise tõkestamise reeglist ning väita, et litsentsitasu turuväärtust ületav osa (300'000 Eesti krooni) on majanduslikus mõttes käsitletav jaotatud kasumieraldisena, millelt tuleb arvestada tulumaksu määras 23/77 tingimusel, et maksuhaldur ei tõenda maksumaksja tahtlust hoiduda emaettevõtjale suurema litsentsitasu maksimisega kõrvale dividendide tulumaksukohustusest.

Seetõttu tuleks Eesti siirdehindade regulatsiooni rakendamisel arvestada, et majanduslik surve on pigem siirdehindade kaudu allokeerida Eestisse tavapärasest enam kasumit kui seda Eestist välja viia.

Teiseks on Eesti võrreldes teiste riikidega suhteliselt väike nii rahvaarvu, territooriumi kui ka majanduse poolest. Seetõttu on ka Eestis tekkiv maksubaas suhteliselt väike võrreldes maailma suurriikidega. Võimalikult täpne siirdehinna määramine on oluline eelkõige juhtudel, mil müüdava kauba või osutatava teenuse kogus või maht on suur, sest väiksemgi siirdehinna korrigeerimine mõjutab oluliselt mõlema tehingupoole maksustatava kasumi suurust ning sellest tulenevalt ka riigi maksutulu suurust. Kui aga kauba või teenuse maht on väike, ei mõjuta siirdehinna korrigeerimine oluliselt tehingupoole maksustatava kasumi suurust⁶⁷. Arvestades asjaolu, et siirdehindade määramine on suhteliselt keeruline ja aeganõudev menetlus, mille läbiviimiseks peab maksumaksja kasutama tihti maksukonsultandi abi, võivad siirdehinna määramisega seotud kulud ületada võimaliku täiendavalt määratava tulumaksu suurust ning maksumaksjal on majanduslikult mõttekas piirduda vaid pinnapealse analüüsiga saamaks üldise kindluse, et siirdehinnad vastavad olulises osas turuväärtusele. Oluline on siinkohas nentida, et siirdehindade kontrollimine maksuhalduri poolt on samuti aja- ning ressursikulukas tegevus, millised kulud võivad tihtilugu ületada täiendavalt määratava maksusumma suuruse⁶⁸. Seetõttu tuleb enne ettevõtja siirdehindade õigust kontrolliva revisjoni läbiviimist põhjalikult analüüsida, kui tõenäoline on võimaliku maksusumma juurdemääramine ning kas see on piisavalt suur kaalumaks üle nii maksumaksja kui ka maksuhalduri poolt kulutatavaid ressursse.

Kolmandaks tuleb tunnistada, et nii Eesti maksumaksjate kui ka maksuhalduri jaoks on siirdehindade temaatika uudne. Võrreldes teiste arenenud riikidega, millel on siirdehindade

⁶⁷ Väite näitlikustamiseks olgu meil välismaine tootja, mis müüb muruniidukeid nii Eestis kui ka Saksamaal asuvatele tütarettevõtjatele. Saksamaal asuvale tütarettevõtjale müüdud muruniidukite arv olgu aastas kaks tuhat tükki ning Eestisse müüdavate niidukite arv olgu 300. Eeldades, et siirdehind mõlemal juhul oli ühe niiduki kohta turuväärtusest kõrgem 500 Eesti krooni võrra, oleks Saksamaa tütarettevõtja õige siirdehinna rakendamise korral teeninud kasumit 1 miljon Eesti krooni enam, millelt näiteks 23/77 tulumaksumäära korral oleks Saksamaal jäänud teenimata maksulaekumisi summas 299'000 Eesti krooni. Õige siirdehinna rakendamisel oleks aga Eesti tütarettevõtja kasum olnud aga ainult 150'000 Eesti krooni suurem, millelt tulumaks määras 23/77 oleks olnud ainult 45'000 Eesti krooni. Eesti puhul ei kataks tõenäoliselt maksurevisjoniga seotud kulud võimalikku täiendavat tulumaksulaekumist summas 45'000 Eesti krooni.

⁶⁸ Seetõttu pöörab näiteks Hollandi maksuhaldur suurt tähelepanu revisjonieelsele analüüsile, mille eesmärgiks (nt võrreldes ettevõtjate majandusaasta aruannete alusel leitud suhtarve konkurentide või majandusharu keskmiste näitajatega) tuvastada ettevõtjad, mille siirdehinnad võivad olla valed ning milles siirdehindade revisjoni läbiviimine toob suure tõenäosusega kaasa täiendava maksusumma määramise. Vt: Joep van Haaren. Transfer Pricing Level II. Koolitus, Rotterdam, Holland, 8.-9.06.2006.

määramisele aastakümnete pikkune kogemus ning efektiivselt rakenduv seadusandlus, puudub Eestis vastav kogemus peaaegu täielikult.

Neljandaks tõusetub siirdehindade korrigeerimise korral majandusliku topeltmaksustamise küsimus⁶⁹. Kõige tüüpilisemal juhul viiakse ühe tehingupoole riigis läbi maksurevisjon, mille tulemusena korrigeeritakse selles riigis siirdehindu kasumi suurenemise suunas. Korrigeeritud kasumi ulatuses toimub ühe ja sama kasumi topeltmaksustamine, sest see osa kasumist maksustati algselt ühe tehinguosalise riigis tulumaksuga, kuid pärast korrigeerimise läbiviimist on sama kasum maksustatud ka teises tehinguosalises riigis. Topeltmaksustamise vältimiseks peaks esimeses riigis toimuma vastusuunaline siirdehindade korrigeerimine, mille tulemusena väheneks esimeses riigis maksustatav kasum sama summa võrra, kui seda maksustati täiendavalt teises tehinguosalises riigis. Peatükis 1.2. on selgitatud erinevaid mehhanisme siirdehindade vastusuunalise korrigeerimise läbiviimisel, kuid põhiküsimuseks jääb endiselt, kas ja millistel tingimustel vastusuunalisi korrigeerimisi on võimalik tehinguosalises riigis läbi viia. Vaidluste korral võib korrigeerimine võtta aega aastaid, millise aja vältel on samalt kasumilt arvestatud ja tasutud tulumaksu mõlemas riigis. Sellest tulenevalt peaks Eesti võimalikult lühikese aja vältel vaatama vastavasisulised taotlused läbi ning põhjendatud olukordades⁷⁰ võimaldama ka vastusuunalisi (s.t. siirdehindade muutmisi kasumi vähendaval viisil) korrigeerimisi läbi viia⁷¹.

Kehtiva õiguse pinnalt võib tekkida majanduslik topeltmaksustamine näiteks juhul, kui maksurevisjoni käigus korrigeeritakse teise tehingupoole siirdehindu asudes seisukohale, et välismaine isik on teostanud varjatud kasumieraldise Eesti kontserniettevõtjale. Nimetatud

⁶⁹ Rahvusvahelises maksuõiguses eristatakse majandusliku ja juriidilise topeltmaksustamise mõisteid. Majandusliku topeltmaksustamise korral maksustatakse kahte erinevat isikut ühe ja sama tulu osas. Juriidiline topeltmaksustamine toimub olukorras, kus ühe ja sama isiku tulu maksustatakse kahe või enama riigi poolt. Vt: E. Uustalu.

Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ja –mõistetest. –Juridica, 1998, nr 3 lk 126.

⁷⁰ Põhjendatud olukordadeks tuleks autori hinnangul lugeda eelkõige maksumaksja enda poolt koostatud siirdehindade dokumentatsiooni, millest ilmneb, et valed siirdehindade tulemusena on Eesti ettevõtja teeninud tavapärasest suuremat kasumit või välisriikides läbi viidud maksurevisjonide tulemused, millest peaks põhjendatult ilmne, et tehingupooled rakendasid valesid siirdehindu ning algselt Eestisse allokeeritud kasum on maksurevisjoni tulemusena maksustatud vastavas välisriigis.

⁷¹ Nii TuMS § 50 lg 5, Rahandusministri 29.12.1999.a. määruse nr 120 „Seotud isikute vahel tehtud tehingu väärtuse määramise meetodid“ kui ka maksudeklaratsiooni TSD lisa nr 6 täitmise juhendi punktis 13 toodud selgituste kohaselt tuleks asuda seisukohale, et kehtiva õiguse korral on maksumaksjal võimalik deklareerida ainult selliseid siirdehinna erinevusi, mis toovad kaasa tulumaksukohustuse. Nimetatud õigusaktidest ei tulene autori hinnangul maksumaksja kohustust deklareerida vastusuunalist siirdehindade korrigeerimist, mille tulemusena tulumaksukohustus väheneks. Selle põhjuseks on Eesti tulumaksusüsteemi omapära, millest tulenevalt tasutakse tulumaksu ainult olukorras, mil siirdehindade kaudu teostatakse varjatud kasumieraldist. Kui nimetatud kasumieraldist ei ole deklareeritud ja tulumaksu sellelt tasutud, siis ei ole võimalik nõuda maksuhaldurilt ka tulumaksu tagastamist.

varjatud kasumieraldis maksustatakse teise tehingupoole tasemel selle riigi tulumaksuga ning topeltmaksustamise vältimiseks peaks Eesti loobuma sama tuluosa maksustamisest. Eesti tulumaksusüsteemi raames tähendaks maksuvabastus näiteks maksuvaba dividendimakse võimaldamist samale välismaisele isikule. Olgu näiteks toodud Eestis asuv tütarettevõtja, mis on Soomes asuva emaettevõtjaga teostatud tehingutes rakendanud liialt kõrget siirdehinda, mille tulemusena on Eesti tütarettevõtja kasum suurem kasumist, mille see oleks teeninud sõltumatu osapoolena. Soomes toimunud maksurevisjoni tulemusena on Soome emaettevõtja kohustatud siirdehindade korrigeerimise tulemusena tasuma täiendavat Soome ettevõtte tulumaksu Eestisse ülemääraselt allokeeritud kasumilt. Sellisel juhul peaks Eesti võimaldama (tingimusel, kui Eesti maksuhaldur nõustuks Soome maksuhalduriga siirdehindade suuruse osas) samas summas tütarettevõtja poolt emaettevõtjale maksuvaba dividendimakse teostamist. Sellist võimalust aga kehtiv Eesti õigus ette ei näe.

Nimetatud nelja asjaolu arvesse võttes ei tohiks nii siirdehindade regulatsiooni muutmisel seadusandja kui ka selle hilisemal rakendamisel maksuhaldur võtta siirdehindadega seonduvat liialt formaalselt, vaid pigem olema paindlik. Siirdehindade regulatsioon erineb teistest maksuõiguse instituutidest eelkõige selle reguleerimiseseme poolest, sest see on tihedalt seotud majandusteooriaga ning sisaldab hulgaliselt subjektiivseid hinnanguid. Eestil kui väikeriigil tuleb maksupoliitika välja töötamisel arvestada riikidevahelise konkurentsiga välisinvesteeringute meelitamisel. Seetõttu ei saa Eesti võtta väga jäika positsiooni siirdehindade korrigeerimisel, vaid peab üritama jääda paindlikuks tagamaks Eesti kui investeerimiskeskonna atraktiivsust välisinvestoritele⁷².

Autori seisukohast ei tule järeldada, et teatud Eestis tegutsevatele kontserniettevõtjatele tuleks teha maksusoodustusi ning kohelda neid teistest soodsamalt. Küll peaks aga siirdehindade regulatsioon ning selle rakendamine olema piisavalt paindlik, et arvestada erinevate tehingute eripärasid ning võtta arvesse Eesti majanduse suhtelist väiksust võrreldes teiste riikidega. Näitena on kiiduväärt, et Eesti siirdehindade regulatsioon lubab üle-euroopalisi tehingute võrdlusandmeid, kui Eesti-sisesed või Balti riikide ettevõtjate alusel leitud võrdlusandmed on

⁷² Siinkohas on asjakohane viide Justiitsministeeriumi algatusele Eesti õigussüsteemi muutmisel ettevõtjasõbralikumaks. Selle raames on õigusteadlaste ning praktikute koostöös valminud tegevuskava, milles on välja toodud muutmist vajavad regulatsioonid. Vt: M. Käerdi, R. Lang, J. Raidla, P. Varul, U. Volens. Ettevõtja õigus. – Juridica, 2006, nr 4, lk 227.

ebapiisavad. Seda juba seetõttu, et Eesti või ka Balti riikide põhjal koostatud võrdlusandmed võivad jääda suhteliselt väikesearvuliseks ning seetõttu on ka vähem representatiivsed⁷³. Samuti peaks Eesti vaatama lühikese aja jooksul läbi maksumaksjate taotlused vastassuunaliste korrigeerimiste läbiviimiseks⁷⁴. Toodud on vaid väike hulk erinevaid siirdehindade menetlusega seotud küsimusi, mille suhtes Eesti lähenemine võiks olla liberaalne.

Kokkuvõtvalt on Eestil nii kohustus kui ka vajadus efektiivselt toimiva siirdehindade regulatsiooni järele. Samas tuleb selle kehtestamisel ning hilisemal rakendamisel olla suhteliselt liberaalne ning hoiduda liialt formaalse ning jäiga regulatsiooni või halduspraktika kehtestamisest.

⁷³ Lähemalt käesoleva töö 4.6. ptk (lk 117 jj).

⁷⁴ Vastasel juhul võib vastassuunaline korrigeerimiste läbiviimine nii maksulepingu kui ka Arbitraažikonventsiooni alusel võtta aastaid. Vt: L. Hert. A New Impetus for the Arbitration Convention. – International Transfer Pricing Journal, 2005, nr 3, lk 50.

2. Siirdehindade määramise põhimõtted

2.1. OECD siirdehindade määramise reeglid ning turuväärtuse põhimõte

2.1.1. Ajalugu

Rahvusvahelise maksuõiguse üheks eesmärgiks on jaotada erinevate riikide vahel õigust maksustada piiriülestest tehingutest saadavat tulu elik maksujuridiktsiooni. Ühtsete põhimõtete kehtimine selles valdkonnas on ilmne märk asjaolust, et rahvusvaheline konsensus erinevate riikide vahel on võimalik hoolimata iga riigi suveräänsusest õigusest oma maksusüsteemi loomisest. Innustatuna soovist arendada rahvusvahelist kaubavahetust ning vältida topeltmaksustamist, peavad maksubaasi jagamist reguleerivad rahvusvahelise maksuõiguse normid olema konsensusse saavutamiseks universaalsed ning õiglased. Järgnev ekskurss XX sajandi algusaastasse annab kokkuvõtliku ülevaate rahvusvahelises õiguses tänaseks päevaks üldtunnustatud maksustamisõiguse jagamise põhimõtte – turuväärtuse standardi tekkest ning analüüsib selle arenguid.

Riikide maksustamisõigust reguleerivad reeglid lähtuvad nn majandusliku seotuse doktriinist (ingl. *doctrine of economic allegiance*)⁷⁵, mille kohaselt antakse aktiivsest tegevusest saadud tulu maksustamisõigus esmalt riigile (nn allikariik), millise territooriumiga majandustegevus oli enam seotud, ning passiivse tulu maksustamisõigus esmalt riigile (nn residentsusriik), mille residendiks on vastavat kapitali omav isik. Vältimaks topeltmaksustamist, nõutakse tulusaaja

⁷⁵ Rahvasteliidu poolt 1923. aastal koostatud topeltmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvalhoidmise raporti väljatöötamisel oli kaalutlusel 4 erinevat põhimõtet jaotamaks piiriülestest tehingutest tekkinud maksubaasi riikide vahel. Nendest esimeseks oli residentsusriigi põhimõte (ik *pure domicile principle*), mille kohaselt oleks tulu maksustamisõigus kuulunud esmalt riigile, mille residendiks tulusaaja oli, hoolimata sellest, kas tulu teeniti residentsusriigis või teises lepinguosalises riigis. Allikariigi põhimõtte (ik *pure source principle*) järgi oleks tulu kuulunud maksustamisele riigis, milles see tekkis, hoolimata tehingupoolte residentsusest. Mõlemad nimetatud ettepanekud lükati Rahvasteliidu ekspertkomisjoni poolt kategooriliselt kõrvale. Valemipõhise allokeerimise põhimõtte (ik *formulary apportionment principle*), mille kohaselt jaotataks tulu nii allikariigi kui residentsusriigi vahel lähtuvalt eelnevalt määratletud matemaatilisest valemist (lähemalt samas peatükis), hinnati ekspertkomisjoni poolt ebapraktiliseks. Heaks kiideti majandusliku seotuse põhimõtte (ik *principle of economic allegiance*), mille kohaselt viidi läbi tulu klassifitseerimine ning erinevate tululiikide esmane maksustamisõigus anti kas allikariigile või residentsusriigile sõltuvalt tekkinud tulu majanduslikust seotuses riigiga. Vt: S.I.Langbein. The Unitary Method and the Myth of Arm's Length. –Tax Notes, 1986, nr 30, lk 625.

residentsusriigilt allikariigis tekkinud aktiivse tulu välistamist residendist tulusaaja maksustatavast tulust residentsusriigis või maksukrediidi võimaldamist allikariigis tekkinud tuludelt makstud või kinnipeetud tulumaksu osas. Teiselt poolt üritatakse maksulepingutes võimalikult suures ulatuses välistada passiivse tulu maksustamist allikariigis ning reserveerida selle maksustamisõigus ainult tulusaaja residentsusriigile. Samas on ilmne, et topeltmaksustamise vältimiseks ei piisa ainuüksi passiivse tulu mõiste defineerimisest, vaid oluline on ka aktiivse tulu suuruse määratlemine omavahel seotud osapoolte vahel toimunud tehingu puhul. Võtit aktiivse tulu jaotamisel erinevate riikide vahel nähakse turuväärtuse standardis.

Tinglikuks alguspunktiks, millest alates on võimalik jälgida turuväärtuse standardi arengut rahvusvahelise maksuõiguse põhimõttena, võiks pidada Rahvasteliidu poolt 1927. aastal välja töötatud mudelmaksulepingu eelnõu. Algses eelnõus lähtuti nn majandusüksuse põhimõttest ning ei eristatud lepinguosalise riigi ettevõtja poolt teises riigis tekkinud püsivat tegevuskohta sama ettevõtja teises lepinguosalises riigis asutatud tütarettevõtjast. Samuti puudusid sisuliselt sellisele majandusüksusele omistatava maksustatava tulu suuruse määramise reeglid⁷⁶. Mudelmaksulepingu vastuvõtmise ajaks 1928. aastaks oli eelnõusse sisse viidud kaks olulist muudatust. Esiteks välistati teises lepinguosalises riigis asutatud tütarettevõtjad püsiva tegevuskoha mõistest ning teiseks sätestati nn majandusüksuse lahususe (ingl *separate accounts*) põhimõte nii püsivale tegevuskohale kui ka seotud osapooltele omistatava tulu suuruse leidmiseks. Kahjuks ei avanud mudelmaksuleping ega selle kommentaarid majandusüksuse lahususe mõistet ega andnud piisavalt täpseid juhiseid selle sisustamiseks ning praktikas rakendamiseks⁷⁷.

⁷⁶ 1927. aasta Rahvasteliidu mudelmaksulepingu eelnõu artikkel 5 sätestas inglise keeles: „...real centers of management, affiliated companies, branches, factories, agencies, warehouses, offices, depots shall be regarded as permanent establishments. Should the undertaking possess permanent establishments in both Contracting States, each of the two States shall tax the portion of the income produced in its territory. The competent administrations of the two contracting State shall come to an agreement as to the basis for apportionment.” Vt: S.I. Langbein. The Unitary Method and the Myth of Arm’s Length. –Tax Notes, 1986, nr 30, lk 625.

⁷⁷ 1928. aastal heaks kiidetud Rahvasteliidu mudelmaksulepingu artikli 5 kommentaaride kohaselt tuleks tulu jaotada nn majandusüksuse lahususe põhimõtte kohaselt inglise keeles: „These bases will vary essentially according to the undertakings concerned; in certain States account is taken, according to the nature of the undertakings, of the amount of capital involved, of the number of workers, the wages paid, receipts, etc. Similarly, in cases where the products of factories are sold abroad, a distinction is often made between manufacturing and merchanting profits, the latter being the difference between the price in the home market and the sale price abroad, less cost of transportation. These criteria are, of course, given merely as indications.” Vt: S.I. Langbein. The Unitary Method and the Myth of Arm’s Length. –Tax Notes, 1986, nr 30, lk 625. Erialakirjanduses on leitud, et kommentaarides toodud kirjelduse kohaselt oli tegemist valemipõhine allokeerimise põhimõttega. Vt: D. Franciscucci. The Arm’s Length Principle and Group Dynamics –Part 1: The Conceptual Shortcoming. –International Transfer Pricing Journal, 2004, nr 5, lk 63.

Mõistes maksustatava tulu jaotamise regulatsiooni puudulikkust mudelmaksulepingus, koostati Rahvasteliidu rahanduskomitee taotlusel 1932. aastal raport⁷⁸ analüüsima erinevate riikide praktikat antud küsimuses. Raporti kohaselt leiti erinevates riikides nii püsivale tegevuskohale kui ka seotud ettevõtjatele omistatava tulu peamiselt kolme meetodi kohaselt, milleks olid empiiriline (ingl *empirical method*) meetod, valemipõhine allokeerimise meetod (ingl *formulary apportionment method*⁷⁹) ning majandusüksuse lahususe meetod (ingl *separate accounts method*). Empiirilise meetodi kohaselt omistati püsivale tegevuskohale või seotud ettevõtjale kasum, mida teenisid sarnased ettevõtjad⁸⁰. Valemipõhise allokeerimise meetodi kohaselt määrati tehingupoole maksustatava tulu suurus lähtudes teatud objektiivsetest kriteeriumitest (nt püsiva tegevuskoha maksustatava tulu suurus leiti proportsioonina kogu kontserni müügitulust, mis vastas püsiva tegevuskoha ning peakontori palgakulude suhtele).

Kuigi raportis oli märgitud teiste meetodite seas juba tuttav majandusüksuse lahususe põhimõte, oli tegemist oma sisult uue meetodiga. Erinevalt mudelmaksulepingus sätestatule, oli meetodi sisustamisel omaks võetud sõltumatu tehingupoole kontseptsioon (ingl *independent enterprise approach*). Tegemist oli kvalitatiivse muudatusega – erinevalt varasemast hakati omavahel seotud tehingupooltele omistatava tulu määramisel lähtuma sarnastel tingimustel sõltumatute osapoolte teenitud tulust⁸¹. 1935. aastal Rahvasteliidu heaks kiidetud tulu jaotamise juhend (ingl *Allocation Model*) sätestas võimalike rakendatavate meetoditena küll lisaks majandusüksuse lahususe meetodile ka empiirilise ning valemipõhise allokeerimise meetodid, oli viimaseid

⁷⁸ M.B.Carroll, „Taxation of Foreign and National Enterprises-Methods of Allocating Taxable Income“ (viidatud Cudd Pressure Control, Inc. V. The Queen. Arvutivõrgus. Kättesaadav:

<http://www.law.nyu.edu/vanraadk/spring02/cudd%20pressure.pdf>, 01. september 2006. Raporti koostaja Ameerika Ühendriikide juristi Mitchell B. Carroll järgi tuntakse raportit erialakirjanduses Carolli raportina. Vt: D. Francescusi. The Arm's Length Principle and Group Dynamics – Part 1: The Conceptual Shortcoming. – International Transfer Pricing Journal, 2004, nr 5, lk 64.

⁷⁹ Erialakirjanduses on kasutatud paralleelselt ka terminit „fractional apportionment method“. Vt: H. Hamaekers. Arm's Length-How Long? –International Transfer Pricing Journal, 2001, nr 31, lk 33.

⁸⁰ Kuigi esmapilgul võib tunduda, et tegemist ongi turuväärtuse standardiga, tuleb arvestada, et võrdlusandmete leidmisel ei olnud eesmärgiks leida sarnastel tingimustel tehinguid sooritavat sõltumatut tehingupoolt, vaid tegemist oli pigem sarnaste ettevõtjate (mille hulgas olid ka omavahel seotud tehingupooled) majandustulemuste statistilise analüüsiga. Vt: D. Francescusi. The Arm's Length Principle and Group Dynamics – Part 1: The Conceptual Shortcoming. – International Transfer Pricing Journal, 2004, nr 5, lk 64.

⁸¹ Tulu jaotamise juhendi artikli 3 lg 1 sätestas inglise keeles: „...there shall be attributed to each permanent establishment the net business income which it might be expected to derive if it were an independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions.“. Sama artikli lõike 2 kohaselt anti maksuhaldurile õigus korrigeerida püsiva tegevuskoha ja peakontori vahel teostatud tehingu hindu järgmiselt: „...to re-establish the prices of remunerations entered in the books at the value which would prevail between independent persons dealing at arm's length“. Juhend kehtestas sarnased siirdehindade määramise põhimõtted ka omavahel seotud äriühingutele. Vt: D. Francescusi. The Arm's Length Principle and Group Dynamics –Part 1: The Conceptual Shortcoming. –International Transfer Pricing Journal, 2004, nr 5, lk 65.

võimalik kasutada vaid juhul, kui majandusüksuse lahususe meetodi rakendamisvõimalused olid ammendatud. Nimetatud juhend oli suunatud asendama 1928. aasta mudelmaksulepingu siirdehindade regulatsiooni, mistõttu võib 1935. aastat lugeda tinglikult turuväärtuse standardi kui rahvusvaheliselt tunnustatud siirdehindade määramise põhimõtte sünniks. Samas tuleb arvestada, et tegemist oli ainuüksi printsiibi omaksvõtmisega ning selle rakendamiseks puudus nii detailne reeglistik kui ka väljakujunenud tava.

Rahvasteliidu 1943. aasta mudelmaksulepingu redaktsioonis (nn Mehhiko mudelmaksuleping) ning ka selle 1946. aasta täiendatud tekstis (nn Londoni mudelmaksuleping)⁸² oli turuväärtuse standard leidnud juba kindla koha maksustatava tulu allokeerimise standardina.

Samal ajal asusid ka Ameerika Ühendriigid enam tähelepanu pöörama siirdehindade regulatsioonile ning 1935. aastal kehtestati esimesed siirdehindade määramise reeglid⁸³. Ameerika Ühendriikide maksukodeks (ingl *Internal Revenue Code*)⁸⁴ tunnustas siirdehindade määramise standardina turuväärtuse põhimõtet. Sarnaselt samal aastal avaldatud Rahvasteliidu tulu allokeerimise juhendis kui ka maksukodeksis puudus piisavalt detailse regulatsiooni turuväärtuse standardi rakendamine.

Uuesti täiendati Ameerika Ühendriikide siirdehindade regulatsiooni alles aastal 1968, mil jõustati maksukodeksi artikli 482 täiendatud redaktsioon. Uues redaktsioonis tunnustati turuväärtuse standardit kui siirdehindade määramise keskset põhimõtet ning selle rakendamiseks oli lisatud hulk detailseid norme. Samuti sätestas uus redaktsioon siirdehindade määramise reeglid teatud spetsiifilistes valdkondades (eelkõige intellektuaalse omandi hindamine). Täiendatud

⁸² Huvitav on märkida, et 1943. aasta Mexico mudelmaksulepingut loetakse tänapäevase Ühendatud Rahvaste Organisatsiooni mudelmaksulepingu eelkäijaks ning 1946. aasta Londoni mudelmaksuleping võeti aluseks Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni poolt 1963. aasta mudelmaksulepingu väljatöötamisel. Vt: D. Franciscussi. The Arm's Length Principle and Group Dynamics –Part 1: The Conceptual Shortcoming. – *International Transfer Pricing Journal*, 2004, nr 5, lk 62.

⁸³ Maailma kõige vanemaks siirdehindade regulatsiooniks loetakse küll Esimese maailmasõja ajal 1917. aastal Ameerika Ühendriikide poolt vastu võetud maksuseadust (ik War Revenue Act, Regulation 41, Arts.77-78), mis andis maksuhaldurile õiguse korrigeerida maksustamise eesmärgil omavahel seotud isikute vahelistest tehingutest teenitud kasumeid, kuid puudus kriteerium „õige“ kasumisuuruse leidmiseks. Turuväärtuse standard kui maksustamise põhimõte kehtestati 1935. aastal vastu võetud maksukodeksis. Vt: H. Hamaekers. Arm's Length - How Long? – *International Transfer Pricing Journal*, 2001, nr 3, lk 30.

⁸⁴ Tegemist oli ka hetkel kehtiva kodeksi (ik *Internal Revenue Code*) artikli 482 esimese redaktsiooniga, mis enne maksusüsteemi reformimist oli sätestatud küll artiklis 45. Vt: US Treasury Department, A Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code. Arvutivõrgus. Kättesaadav:

http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_n5_44/ai_12698462, 01. september 2006.

regulatsiooni peamiseks puuduseks on loetud siiski asjaolu, et turuväärtuse standardi rakendamisel toetuti liialt avalikult kättesaadavatele võrdlusandmetele ning reguleerimata olid juhud, kus sellised võrdlusandmed puudusid.

Peamiselt viimati nimetatud kitsaskohast tingituna avaldas Ameerika Ühendriikide riigikassa (ingl *US Treasury*) juhendi (ingl *White Paper*)⁸⁵ ühtlustamaks turuväärtuse standardi rakendamise praktikat eelkõige olukordades, kus puudusid avalikult kättesaadavad võrdlusandmed. Lisaks spetsiifilistes siirdehinna määramise küsimustes selgituste andmisele omas juhend tähtsust peamiselt kahes aspektis. Esitaks pakkus juhend võimaliku meetodina välja võrdleva kasumi meetodi (ingl *comparable profit method*), mida oli võimalik rakendada olukordades, mil maksumaksjal ei olnud võimalik leida usaldusväärseid turupõhiseid võrdlusandmeid. Teiseks tunnistas juhend rahvusvaheliste kontsernide tegevuse efektiivsusest teenitava lisakasumi (ingl *continuum price problem*) jaotamise kitsaskohti⁸⁶ ning pakkus võimaliku lahendusena välja valemipõhise allokeerimise meetodi (ingl *formulary apportionment method*).

Kehtivad Ameerika Ühendriikide siirdehinna määramise reeglid toetuvad tugevasti turuväärtuse standardile, kuid mitte alati. Erialakirjanduses on toodud esile rida valdkondi, milles turuväärtuse standardi rakendamine on kitsendatud. Näiteks sätestab maksukodeksi regulatsioon võimaluse seotud osapoolte vahel osutatud teenuste hinda määrata lähtudes kulupõhisest meetodist (ingl *cost plus method*). Selle meetodi puhul ei leita teenuse siirdehinna mitte võrreldes sarnast turul osutatava teenust seotud osapoolte vahel osutatava teenusega, vaid teenuse siirdehind leitakse lähtudes teenuse osutamisega seotud kuludest, lisades sellele üldjuhul kasumimarginaali⁸⁷. Eeltingimusena tuleb teenuse osas viia läbi kasusaaja test (ingl *benefit test*)⁸⁸. Nimetatud siirdehinna määramise põhimõtte sarnaneb pigem valemipõhise allokeerimise meetodile kui klassikalisele turuväärtuse põhimõttele, mille kohaselt tuleks siirdehinna aluseks võtta sõltumatute osapoolte vahel osutatud sarnase teenuse hind. Teiseks oluliseks valdkonnaks on maksukodeksis sätestatud jagatud kasumi meetod, mis sarnaneb oma olemuselt enam valemipõhisele allokeerimise meetodile kui turuväärtuse standardile. Viimane on ka peamine põhjus, miks OECD on olnud tõrges kasumipõhiste meetodite suhtes. Küsimus, kas

⁸⁵ US Treasury Department, A Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_n5_44/ai_12698462, 01. september 2006.

⁸⁶ Vt lähemalt käesoleva töö 2.1.2. ptk (lk 47 jj)

⁸⁷ Vt lähemalt käesoleva töö 2.2.3. ptk (lk 58 jj)

⁸⁸ Kokkuvõtlikult kontrollitakse, kes on osutatavate teenuste puhul kasusaav isik.

kasumipõhised meetodid vastavad turuväärtuse standardile ning millises ulatuses peaksid need olema rakendatavad, tundub olevat antud hetkel üheks tulisemaks vaidlusobjektiks erialakirjanduses⁸⁹. Kasumipõhiseid siirdehinna määramise meetodeid ning nendega seotud probleemistikku käsitleme põhjalikumalt peatükis 2.2.

Tulles tagasi Euroopa kontinendile, sisaldavad OECD poolt nii 1963. aastal heaks kiidetud mudelmaksuleping kui ka hetkel kehtiv redaktsioon siirdehindade osas sisuliselt identseid sätteid⁹⁰. Kehtiva OECD mudelmaksulepingu artikkel 7 lõige 2, milles on toodud püsiva tegevuskoha maksustatava tulu määramise reeglid, sätestab siirdehindade määramise põhimõttena turuväärtuse standardi⁹¹. Samaselt tuleb ka omavahel seotud äriühingute vaheliste tehingute hinna määramisel OECD mudelmaksulepingu artiklist 9 alusel lähtuda turuväärtuse standardist.

See ei ole siiski absoluutne. Näiteks lubab mudelmaksulepingu artikli 7 lõige 3 teatud kulude omistamist püsivale tegevuskohale, juhindudes valemipõhise allokeerimise meetodist (ingl *formulary apportionment method*)⁹², mida peetakse üldiselt eemaldumiseks turuväärtuse standardist⁹³. Näiteks peakontori administratiivteenuse hind püsivale tegevuskohale leitakse lähtudes selle osutamiseks peakontori poolt kantud kuludest, mis jaotatakse püsivale tegevuskohale teatud kriteeriumi (nt püsiva tegevuskoha müügikäibe proportsioon kogu kontserni müügikäibest) põhjal. Seotud ettevõtjate puhul OECD mudelmaksulepingu artikkel 9 sellist erandit

⁸⁹ D. Francescusi. The Arm's Length Principle and Group Dynamics- Solutions to Conceptual Shortcomings. – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 11, p 235 ja H. Hamaekers. Income Allocation in the 21st Century: The end of Transfer Pricing? – International Transfer Pricing Journal, 2005, No 5, p 95 ning W. Hellersein. The Case of Formulary Apportionment. – International Transfer Pricing Journal, 2005, 2005, No 5, p 103.

⁹⁰ Euroopas omaksuvõetud siirdehindade regulatsioonide allikaid otsides tuleb tõdeda, et selle juured on Ameerika Ühendriikide maksukoodeksi artiklis 482. Arvestades Ameerika Ühendriikide mõju nii Rahvasteliidus kui ka Ühendatud Rahvaste Organisatsioonis ning selle õigussüsteemi suhteliselt kõrget taset antud valdkonnas, on seda perioodi põhjalikumalt uurinud autor Lebowitz märkinud: „*transfer pricing in the US has long been based on the so-called „arm's length“ principle, and the US has successfully exported this principle to the most of the rest of the world through treaty negotiations and various international forums*“. Vt: B.E. Lebowitz. Transfer Pricing and the End of International Taxation. – Tax Notes, 1999, No 9, p 28.

⁹¹ OECD mudelmaksulepingu artikkel 7 (2) sätestab: „... the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment“.

⁹² OECD mudelmaksulepingu artikli 7(3) kommentaaride lõige 16 sätestab: „... in some cases, it will be necessary to estimate or to calculate by conventional means the amount of expenses to be taken into account. In the case, for example, of general administrative expenses incurred at the head office of the enterprise, it may be appropriate to take into account a proportionate part based on the ratio that the permanent establishment's turnover (or perhaps gross profit) bears to that of the enterprise as a whole“. Vt: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005, Paris, 2005, p 121.

⁹³ H. Hamaekers. The Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 5, p 91.

expressis verbis ette ei näe, kuid seda võimaldab OECD siirdehindade määramise juhend⁹⁴. Siiski saab väita, et OECD mudelmaksuleping sätestab siirdehindade määramise kriteeriumina turuväärtuse standardi.

Esimene siirdehindade maksustamist puudutav OECD juhend (*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*) avaldati aastal 1979 ning see on nii oma ülesehituselt kui sisult sarnane Ameerika Ühendriikide 1968. aasta siirdehindade regulatsioonile. Sarnaselt OECD mudelmaksulepingu artiklites 7 ning 9 sätestatule lähtub OECD siirdehindade juhend turuväärtuse standardist.

Spetsiifilisi siirdehindade maksustamise küsimusi reguleeriv juhend (*ingl Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues*) valmis 1984. aastal ning kolm aastat hiljem avaldati alakapitalisatsiooni (*ingl Thin Capitalisation*) puudutav regulatsioon. Aastal 1995 järgnes siirdehindade maksustamise juhendi (1979) muudetud versioon (*ingl Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*), mille koostamisel oli arvesse võetud sellel hetkel kehtivaid OECD liikmesriikide siirdehindade regulatsioone ning nende koosmõjul tekkinud topeltmaksustamise olukordi. Tänapäeval ongi viidatud juhend peamiseks siirdehindade maksustamise rahvusvahelise õiguse allikaks. Järgnevatel aastatel täiendati juhendit konkreetsete siirdehindade maksustamise aspektide osas nagu näiteks kulude jagamise kokkulepe (*ingl Cost Contribution Arrangements – 1997*) või piiriüleste tehingute vastastikuse korrigeerimise menetlus (*ingl Mutual Agreements Procedure – 1999*)⁹⁵. Viimastel aastatel on OECD pööranud enam tähelepanu finantstehingute siirdehindade määramisele ning püsiva tegevuskohaga seotud küsimusteringile.

Analüüsides kokkuvõtlikult kehtivaid OECD siirdehindade määramise juhendmaterjale, võib väita, et rahvusvaheline konsensus on saavutatud maksustatava tulude jaotamisel lähtuvalt turuväärtuse standardist. Erandina võimaldab OECD Juhend teatud valdkondades (nt seotud osapoolte vahelised teenused, kulude jagamise kokkuleppe raames kantud kulutused) eemalduda

⁹⁴ OECD Juhendi artikkel 8.19 sätestab inglise keeles: „... Another approach that is frequently used in practice would be to reflect the participants’ proportionate share of expected benefits by using an allocation key. The possibilities for allocation keys include sales, units used, produced or sold, gross or operating profit, the number of employees, capital invested, and so forth...”.

⁹⁵ Transfer Pricing. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_33753_1_1_1_1_37427,00.html, 01. september 2006

turuväärtuse standardist ning rakendada valemipõhist allokeerimise meetodit (ingl *formulary apportionment method*). Samas on väidetud, et valemipõhise allokeerimise meetodi puhul ei ole tegemist eraldiseisva põhimõttega, vaid turuväärtuse standardi edasiarendusega või piirjuhtumiga⁹⁶.

Kokkuvõtvalt turuväärtuse standardi arengut iseloomustavat ekskurssi lõpetades tuleb esile tuua kahte asjaolu. Esiteks on turuväärtuse standard vastanud kõige paremini temale esitatud nõudele – jaotada maksubaas erinevate riikide vahel õiglaselt. Kuigi teised juba nimetatud ja ka järgmises peatükis käsitlemisele tulevad alternatiivsed printsiibid võimaldavad ületada teatud turuväärtuse standardi kitsaskohti, ei aseta need rahvusvahelisi kontserniettevõtjaid üldjuhul maksuõiguslikult samasse olukorda, milles on kodumaised ettevõtjad. Teiseks on turuväärtuse standardi rakendamises saavutatud üldine rahvusvaheline konsensus, mis annab rahvusvahelistele kontsernidele teatud ulatuses kindluse, et korraldades oma majandustegevust ning allokeerides tulusid lähtudes turuväärtuse standardist, välditakse tulude topeltmaksustamist.

2.1.2. Turuväärtuse standard

Turuväärtuse standardi puhul on tegemist siirdehindade regulatsiooni ühe kesksema mõistega. Eelmises peatükis vaadeldi turuväärtuse standardi arengut ning rahvusvahelise konsensuse saavutamist selles küsimuses. Läbi mudelmaksulepingute on turuväärtuse standard leidnud kajastamist eranditult kõigis Eesti poolt sõlmitud maksulepingutes. Peatume seetõttu sellel põhjalikumalt ning üritame alljärgnevas avada turuväärtuse standardi sisu. Normatiivmaterjalina on lähtutud peamiselt OECD Juhendis kajastatust, kuid seda on täiendatud erinevate erialakirjanduses avaldatud seisukohtadega.

Turuväärtuse standard kui põhimõte ei oma väärtust iseenesest, vaid alles koos detailse normistiku kehtestamisega selle rakendamiseks. Normid määravad kindlaks standardi iseloomulikud tunnused ning selle avaldumise konkreetse faktilise olukorra puhul. Seetõttu toome alljärgnevas välja ainult peamised turuväärtuse standardit iseloomutavad jooned, jättes

⁹⁶ Seda peamiselt argumenteerides, et sõltumatu osapool määraks olukordades, kus turul sarnast teenust ei pakuta (nt juhtimisteenus), saadava teenuse hinna lähtudes teenuseosutaja kuludest koos viimase poolt lisatava kasumimarginaaliga. Vt: H-K. Kroppen. *Transfer Pricing*. Germany. 2003, 3. ptk 28. viide (Käesoleva töö autori valduses).

selle kirjeldamise detailides järgnevate peatükkide hooleks. Seevastu pöörame selles peatükis tähelepanu turuväärtuse standardi rakendamise kitsaskohtadele ning võimalikele väljapakutud lahendustele.

Turuväärtuse standard on mõistena sätestatud OECD mudelmaksulepingu artikli 9 lõikes 1, mille kohaselt omistatakse maksumaksjale tema poolt saamata jäänud kasum, mida viimane oleks teeninud, kui ta oleks seotud osapoollega teostatud tehingu tingimustel, mida oleksid rakendanud sarnasele tehingule omavahel sõltumatud tehingupooled⁹⁷. Olemuslikult on turuväärtuse standard suhteliselt lihtne ja selge, asetades nii kontserniettevõtjad kui ka sõltumatud ettevõtjad maksuõiguslikult võrdsetesse positsioonidesse – mõlemal juhul nõutakse, et tehingupoolte vahel teostatud tehingud oleksid toimunud turutingimustel. Seejuures lähtutakse tõsiasiast, et kui omavahel sõltumatute osapoolte vahel tehtud tehingud vastavad üldjuhul turutingimustele, siis seotud osapoolte vahel toimunud majandustehingud võivad seda mitte olla⁹⁸. Turuhinnast lähtuva käsitluse põhjuseks siirdehindade määramise suunisena on olnud soov hoida ära kontserniettevõtjate maksueelise tekkimist. Lisaks majanduspoliitilistele kaalutlustele on turuhinnast lähtuv käsitlus tihtipeale parim viis leidmaks objektiivselt õiget kauba või teenuse siirdehinda. Kuigi esmapilgul võib jääda mulje, et mingi kauba või teenuse turuhinna määramine on väga komplitseeritud ülesanne, on paljude kaupade ja teenuste puhul turul olemas asenduskaubad või sarnased teenused, mille turuhinnast on võimalik joonduda⁹⁹. Teiseks peamiseks eeliseks turuväärtuse standardi rakendamisel on selle rahvusvaheline konsensus.

Loomulikult esineb mingi kauba või teenuse turuhinna leidmisel ka kitsaskohti. Kõige enam on vaidlusi tekitanud võrdlusandmete leidmine ning nende sarnasus hinnatava tehinguga¹⁰⁰. Monopolidega seotud küsimuste kõrval on rida tehinguid ning nende kombinatsioone, mida iseseisvad majandussubjektid ei teosta. Näiteks iseseisvad majandussubjektid ei ole üldjuhul nõus

⁹⁷ OECD mudelmaksulepingu artikli 9 lõige 1 sätestab: “Kui: (a) lepinguosalise riigi ettevõtja otseselt või kaudselt osaleb teise lepinguosalise riigi ettevõtja juhtimises, või omab osalust ettevõtja osa- või aktsiakapitalis; või (b) sama isik otseselt või kaudselt osaleb mõlema riigi ettevõtja juhtimises, või omab osalust ettevõtja osa- või aktsiakapitalis ning kui ettevõtjad kasutavad omavahelistes äri- ja finantssuhetes mitteseotud iseseisvate ettevõtjate vahel kokkulepitust erinevaid tingimusi, mille tõttu jääb ettevõtja kasum eeldatavast väiksemaks, siis loetakse ettevõtja kasumiks see eeldatav kasum ja maksustatakse vastavalt”.

⁹⁸ Seda näiteks olukorras, kus ettevõtja omab monopolset seisundit, mille tõttu turuhinna moodustabki tema poolt müüdava kauba või osutatava teenuse hind.

⁹⁹ J. Neighbour. Transfer Pricing: Keeping it at arm's length. Available: http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html, 2. august 2006.

¹⁰⁰ Transfer Pricing Methods Rise in Importance Again. Available: http://www.pricingsociety.com/Art_Transfer_Pricing_Methods_Rise_in_Importance_Again_FF.htm, 24. April 2005.

müüma intellektuaalset omandit (nt patenti) fikseeritud hinna eest, kui sellest saadav kasum ei ole veel usaldusväärselt hinnatav. Samuti võib osutuda keeruliseks, et maksumaksja poolt seotud osapooltega teostatud tehingute siirdehinna määramise õigsuse kontrollimisel tuleb aluseks võtta vastava kauba või teenuse turuhind tehingu teostamise ajal. Mõne aasta möödumisel tehingu teostamisest võib olla raske usaldusväärselt hinnata võõrandatud kauba või osutatud teenuse turuhinda tollel ajahetkel ning seda eelkõige juhtudel, mil turuhind on oluliselt muutunud või raskesti määratletav¹⁰¹.

Eelpool toodud kitsaskohad on pelgalt fragment praktikas üleskerkivatest küsimustest. Erialakirjanduses on turuväärtuse standardi vajakajäämised grupeeritud kontseptuaalseteks ning menetluslikeks¹⁰². Kontseptuaalsed kitsaskohad puudutavad olukordi, mil turuväärtuse standard ei paku turuinfo põhinevat võrdlusmaterjali määramaks konkreetse tehingu siirdehinna. Menetluslikud kitsaskohad hõlmavad rea siirdehindade määramise protsessiga seotud puudusi ning probleeme, nagu näiteks keerukad dokumenteerimismõõdud või siirdehindade määramisel valede võrdlusandmete kasutamine, mis kõik kokku moodustavad maksumaksjale kaaluka takistuse õigete siirdehindade määramisel ning loovad sellega õiguslikku ebakindlust.

Kontseptuaalsete puudustena tuuakse välja peamiselt kaks olulisemat. Esiteks ei ole sõltumatute ettevõtjate vahel sooritatud tehingud alati kasutatavad võrdlusmaterjalina rahvusvaheliste kontserniettevõtjate vahel sooritatud tehingutele siirdehinna määramiseks. Ühelt poolt on see tingitud asjaolust, et omavahel seotud tehingupooled võivad teostada tehinguid, mida sõltumatud osapooled üldjuhul ei tee¹⁰³. Selliseks näiteks võib tuua olukorra, mil üks kontserniettevõtja võõrandab teisele fikseeritud summa eest intellektuaalse omandi enne, kui on piisavalt täpselt võimalik hinnata selle õigusega teenitavaid tulusid. Teisalt on seotud osapoolte vahel võimalik jaotada funktsioone ja riske ümber viisil, millisel need ei esine sõltumatute osapoolte vahel. Näiteks võib tootja anda teises riigis asuvale seotud osapoollest edasimüüjale üle intellektuaalse

¹⁰¹ P. Douvier. Regime for Price Fluctuation Reserves for Oil Companies. –International Transfer Pricing Journal, 2001, No 6, p 135.

¹⁰² D. Franciscusi. The Arm's Length Principle and Group Dynamics –Part 1: The Conceptual Shortcoming. – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 5, p 73.

¹⁰³ OECD Juhendi artikkel 1.10 sätestab inglise keeles: „A practical difficulty in applying the arm's length principle is that associated enterprises may engage in transactions that independent enterprises would not undertake. Such transactions may not necessarily be motivated by tax avoidance but may occur because in transacting business with each other, members of an multinational enterprise group face different commercial circumstances than would independent enterprises. (...). Where independent enterprises seldom undertake transactions of the type entered into by associated enterprises, the arm's length principle is difficult to apply because there is little or no direct evidence of what conditions have been established by independent enterprises”..

omandi, mida ta ei oleks nõus üle andma sõltumatule edasimüüjale. Kolmanda aspektina ei ole võrreldes sõltumatute tehingupooltega seotud osapoolte õigused ning kohustused tehingu teostamisel niivõrd täpselt lepinguliselt sätestatud või need võivad tegelikkuses erineda lepingus toodust¹⁰⁴.

Teiseks suuremaks küsimusteringiks on asjaolu, et rahvusvaheline kontsern on efektiivsem kui summa sõltumatutest ettevõtjatest, mistõttu kontserniettevõtjad teenivad üldjuhul võrreldes sõltumatute ettevõtjatega sarnasest tehingust suuremat kasumit. Turuväärtuse standard ei võimalda saada vastust, kuidas tegevuse efektiivsusest teenitavat täiendavat kasumit jaotada õiglaselt erinevate riikide maksubaaside vahel¹⁰⁵. Näiteks tootja ning teises riigis asuva edasimüüja puhul allokeeritakse täiendav kasum tootjale juhul, kui edasimüüja rakendab siirdehinna leidmiseks edasimüügi meetodit ning olukorras, mil tootja rakendab siirdehinna määramise meetodina kulupõhist meetodit, omistatakse täiendav kasum edasimüüjale¹⁰⁶.

Kokkuvõtvalt on esile toodud puudustele pakutud välja kolme erinevat lahendust. Esiteks tuleks üritada korrigeerida turupõhiseid võrdlusandmeid määral, et nad arvestaksid seotud osapoolte vahel toimunud konkreetse majandustehingu tingimusi elik alustades sõltumatute osapoolte vahel toimunud sarnase tehingu tingimustest ning korrigeeritakse neid lähtuvalt hinnatava tehingu spetsiifilistest tingimustest¹⁰⁷. Teiseks võimalikuks lahenduseks on pakutud välja laialdasemat

¹⁰⁴ D. Franciscusi. The Arm's Length Principle and Group Dynamics –Part 1: The Conceptual Shortcoming. – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 5, p 70.

¹⁰⁵ Lebowitz on kirjeldanud seda küsimust järgnevalt: „One would expect, for example, that if a company chooses to establish a subsidiary rather than to transact with an independent agent, the company expects the former alternative to involve lower transaction costs or some other synergies and therefore higher profit. However, the allocation of this extra profit among the related parties is not, and cannot be, covered in current transfer pricing regulations because its existence violates the basic assumption underlying the arm's length principle. Thus, depending on the transfer pricing method adopted and the party to which it is applied in each country, this extra profit will be taxed once, twice or not at all”. Vt: B.E. Lebowitz. Transfer Pricing and the End of International Taxation. – Tax Notes, 1999, nr 9, lk 29.

¹⁰⁶ Võimalikuks lahenduseks on välja pakutud nn kahepoolsete meetodite kasutamist, mis võtavad erinevalt ühepoolsetele meetoditele (nt edasimüügi hinna ja juurdehindluse meetod) siirdehinna arvestamisel aluseks mõlema tehingupoolte. Kahepoolse meetodi näitena on võrdleva hinna meetod ning jagatud kasumi meetod. Antud juhul jaotaks võrdleva hinna meetod täiendava kasumi mõlema tehingupoolte vahel ära. Vt: D. Franciscusi. The Arm's Length Principle and Group Dynamics –Part 1: The Conceptual Shortcoming. –International Transfer Pricing Journal, 2004, nr 5, lk 73.

¹⁰⁷ Sellist tõlgendust on toetanud ka Hollandi kõrgem kohus oma 22. juuli 2002.a. otsuses nr 96/03008. Viidatud otsust kommentaaries on Van Herksen märkinud järgmist: „... the appeals court explicitly provides that it is not necessarily relevant whether conditions apply that would not apply in the situation of unrelated third parties, but rather whether a hypothetical unrelated third party subject to comparable conditions, would have acted similarly (or would have reported a similar return) and paid the same transfer prices (...). (...) if the dynamics of a multinational enterprise are to be respected, the appropriate test should probably be how an unrelated party in the same position as the taxpayer would have been remunerated. That is, what transfer prices should be applied in this case, or what

jagatud kasumi meetodi kasutamist, mis võimaldaks õiglasemalt allokeerida kontserni efektiivsusest tekkivat täiendavat kasumit tehingupoolte vahel. Menetluslike kitsaskohtade ületamiseks soovitatakse ühtlustada siirdehindade dokumenteerimisstandardeid¹⁰⁸ ning liikuda Euroopa Liidus ühtse tulumaksusüsteemi kehtestamise poole¹⁰⁹.

Hoolimata toodud puudustest tunnustatakse turuhinnast lähtuvat käsitlust nii rahvusvahelises kui ka paljude riikide (sealhulgas ka Eesti) siseriiklikus maksuõiguses kui aluspõhimõtet siirdehindade määramisel. Viimane on oluline võimaldamaks ühildada erinevate riikide siirdehindade maksuregulatsioone ning vältida rahvusvahelise majandustegevuse topeltmaksustamist.¹¹⁰

Kokkuvõtvalt võib nentida, et üldjuhul on võimalik leida hinnatavale tehingule sarnast sõltumatute osapoolte vahel läbi viidud tehingut. Turuväärtuse standardil on küll rida kitsaskohti, kuid need on võimalik ületada kas alternatiivsete meetodite rakendamisega või täiendava informatsiooni kogumise ning võrdlusandmete korrigeerimiste läbiviimise tulemusena. Kuigi turuhinna määramine võib teatud juhtudel osutada keeruliseks, tagab see kõige paremini ühetaolise maksustamise põhimõtte realiseerumise ning vähendab maksumaksjate ebavõrdset kohtlemist. Turuväärtuse leidmise protseduur võib esmapilgul tunduda liialt subjektiivne, et olla maksumaksjale siduv ning aluseks maksukohustuse määramisele. Samas on OECD poolt välja töötatud detailne ning spetsiifiline reeglistik, mis läbimõeldult siseriiklikku õigusesse viies võimaldaks vältida maksukohustusest kõrvalehoidumist, tagades samal ajal maksumaksjale piisava õiguskindluse ning normi täpsuse.

margin should the taxpayer be allowed to earn in that event, rather than forcing a multinational to pretend it is not part of a group of entities and ignore the conditions that may apply within a group of affiliated parties.” Vt: D. Franciscucci. The Arm’s Length Principle and Group Dynamics- Solutions to Conceptual Shortcomings. – International Transfer Pricing Journal, 2004, nr 11, lk 239.

¹⁰⁸ Euroopa Komisjoni Siirdehindade Foorum on tõstatanud üheks oma peamiseks eesmärgiks ühtlustada Euroopa Liidu liikmesriikide nõudeid siirdehindade dokumentatsioonile. Vt: European Commission. The EU Joint Transfer Pricing Forum Issues for Debate. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/docs/jtpf003_en.pdf, 25. aprill 2006.

¹⁰⁹ Euroopa Komisjoni Siirdehindade Foorumi (ik *EU Joint Transfer Pricing Forum*) poolt avaldatud siirdehindade dokumenteerimise hea tava (ik *Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU*). Vt: Commission of the European Communities, Proposal for a Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU. – International Transfer Pricing Journal, 2006, Nr 1, lk 35.

¹¹⁰ OECD Juhend artikkel 1.13.

2.2. Siirdehindade määramise meetodid

OECD Juhend jaotab siirdehindade määramise meetodid kahte gruppi, millest esimesse kuuluvad traditsioonilised ning teise alternatiivsed meetodid.¹¹¹ Traditsiooniliste meetoditena nimetab OECD Juhendi artikkel 2.1. võrdleva hinna meetodi (ingl *comparable uncontrolled price method*), edasimüügi hinnameetodi (ingl *resale price method*) ning kulupõhise meetodi (ingl *cost plus method*). Alternatiivsete meetoditena on nimetatud jagatud kasumi meetod (ingl *profit split method*) ning tehingupõhine tootluse meetod (ingl *transactional net margin method*). Nimetatud meetodid kattuvad ka Määruse §-s 11 lg 1 sätestatutega.

Alljärgnevalt avame põhjalikumalt erinevate meetodite sisu ning nende rakendamise tingimusi. Siirdehinna määramise meetodi valikul on peamiseks kriteeriumiks leitud siirdehinna vastavus turuväärtuse standardile. Seetõttu eelistab OECD Juhend küll traditsiooniliste meetodite rakendamist siirdehinna leidmisel, kuid maksumaksja on kohustatud kasutama siiski meetodit, mis võimaldab kõige paremini konkreetse tehingu turuhinda leida¹¹². Kõige usaldusväärsema meetodi reegel on sätestatud ka Määruse § 11 lg-s 2. Usaldusväärseima meetodi põhimõte tähendab, et maksumaksja on kohustatud sõltuvalt nii konkreetse tehingu tingimustest, võrdlusandmete kättesaadavusest kui ka muudest asjasse puutuvatest asjaoludest valima tema hinnangul kõige usaldusväärsema tulemuse andva meetodi.

Meetodi valimine on üks keerulisemaid ülesandeid siirdehinna määramise menetluses, sest sellest sõltub leitud siirdehinna suurus ning igale tehingupoolele allokeeritav tulu. Raske on sätestada üldist ning piisavalt täpset reeglit, mille kohaselt oleks võimalik igas elulises olukorras leida kõige sobilikum meetod. Seetõttu on ka OECD Juhendis loobutud kõikehõlmava reeglistiku sätestamisest, vaid iga meetodi puhul on kirjeldatud selle rakendamise tingimusi ning olukordi, mille puhul vastav meetod on tavapäraselt rakendatav. Toodud käsitlusest on lähtutud ka käesolevas töös, mistõttu meetodi valikut on selgitatud läbi selle rakendamise tingimuste.

¹¹¹ OECD Juhendi II peatükis on toodud traditsioonilised meetodid ning III peatükis kõik teised meetodid.

¹¹² OECD Juhendi artikkel 1.69 sätestab inglise keeles: „The arm’s length principle does not require the application of more than one method, and in fact undue reliance on such an approach could create a significant burden for taxpayers. ...While in some cases the choice of a method may not be straightforward and more than one method may be initially considered, generally it will be possible to select one method that is apt to provide the best estimation of an arm’s length price.“

Siiski on võimalik tuua välja mõned üldised põhimõtted, millest tuleks sobiva meetodi valikul lähtuda. Esiteks ei ole siirdehinna määramise meetodite loetelu ammendav ning maksumaksjatel on lubatud rakendada ka OECD Juhendis nimetamata meetodeid. Seda aga tingimusel, et see võimaldab võrreldes üldlevinud meetoditega leida tehingu turuhinnale lähedasema siirdehinna¹¹³. Nimetatud põhimõte on sätestatud ka Määruse § 11 lg-s 3, mille kohaselt on maksumaksjal õigus rakendada mõnda muud Määruse § 11 lg-s 1 nimetatud meetoditest tingimusel, kui nimetatud meetodeid ei ole võimalik rakendada või muu meetod annab usaldusväärsema tulemuse. Oluline on siin silmas pida, et muu meetodi valikut on maksumaksjal kohustus põhjendada. Muu meetodina saab praktikas tulla kõne alla näiteks riiklikult kehtestatud hinnad¹¹⁴. Samas ei ole välistatud, et teatud tegevusharudes võivad olla spetsiifilised hinnastamise mudelid, mida oleks samuti võimalik kasutada siirdehinna määramisel.

Teiseks nõuab OECD Juhend ainult ühe siirdehinna meetodi rakendamist. Sellist põhimõtet toetab ka Määruse § 11 lg 2 sätestatud parima meetodi printsiip. Peale maksumaksja hinnangul kõige usaldusväärsema meetodi valikut saab ta leida siirdehinna ainult valitud meetodi alusel ning ei ole vastandina kohustatud siirdehinna leidma kõigi meetodite alusel ning valima saadud tulemuste hulgast parimat. Ainult harvadel juhtudel, kui meetodi valik on komplitseeritud, on nõutud mitme meetodi rakendamist, kuid ka siis tuleb arvestada proportsionaalsuspõhimõttega ning mitme erineva meetodi paralleelse rakendamise kõrval pöörata enam tähelepanu nendest kõige sobilikuma väljavalimisele¹¹⁵. Kolmandaks tuleks valitud meetodit rakendada järjepidevalt erinevatel aastatel ning selle muutmine peab olema põhjendatud muudatustega tehingutingimustes. Määrus seda otsesõnu ei nõua, kuid kaudselt on see sätestatud meetodi valiku põhjendamisega elik meetodi vahetamisel peab maksumaksja põhjendama, miks varasemalt kasutatud meetod ei ole enam usaldusväärsem. Neljandaks nenditakse OECD Juhendi artiklis 1.45, et kuna siirdehindade määramise meetodeid ei ole võimalik kõigis olukordades rakendada sarnaselt, ei ole kõigi meetodite rakendamisel saadavad tulemused identsed. Sellest tulenevalt on

¹¹³ Näiteks üheks alternatiivseks siirdehinna määramise meetodiks on rahvusvaheliselt kõige enam pakutud valemipõhise allokeerimise meetodit (ik *formulary apportionment method*). Vt: W. Hellerstein. The Case for Formulary Apportionment. – International Transfer Pricing Journal, 2005, nr 6, lk 103.

¹¹⁴ Näiteks on riiklikult kehtestatud telefoniliinide sidumishinnad ning elektrienergia hind, mis hoolimata asjaolust, et see ei ole kujunenud turutingimustel (nõudmise ja pakkumise tasakaaluna), vaid on riiklikult kehtestatud, ei saaks tuua maksumaksjale kohustust korrigeerida siirdehindu, kui ta seadusest tulenevalt on kohustatud vastava hinnaga teenuseid või kaupu müüma.

¹¹⁵ OECD Juhend artiklid 1.68. kuni 1.70.

lubatud lähtuda ühe siirdehinna väärtuse asemel siirdehinna väärtuste vahemikust, millesse peaks hinnatava tehingu hind langema. Selline põhimõte on sätestatud ka Määruse § 11 lg-s 8, mille kohaselt loetakse siirdehind vastavuses olevaks turuväärtusega, kui see jääb võrdlusandmete põhjal määratud hinnavaheemiku piiridesse. Siinkohas on oluline märkida, et Määrus ei sätesta, millises hinnavaheemikus siirdehind peaks olema. Küll on nõutav, et kui hinnavaheemik on väga lai, korraldatakse analüüsi kasutades konkreetsemaid andmeid või teisi meetodeid ehk juhul, kui võrdlusandmete põhjal saadakse väga lai hinnavaheemik, on maksuhalduril õigus teha uus ning täpsem võrdlusandmete valim ning leida selle alusel uus hinnavaheemik. Mõiste „väga lai” puhul on tegemist määratlemata õigusmõistega ning see võib tuua praktikas kaasa probleemsituatsioone¹¹⁶. Teises riikides on lähenetud kitsamalt ning rakendatud hinnavaheemiku leidmisel statistilisi reegleid¹¹⁷.

2.2.1. Võrdleva hinna meetod (ingl *comparable uncontrolled price method*)

Erialakirjanduses on üksmeelselt väidetud, et võrdleva hinna meetodi puhul on tegemist „ideaalse” siirdehindade määramise meetodiga, sest see vastab kõige paremini turuväärtuse standardile¹¹⁸. Kui teised meetodid on enam kunstlikud ning üritavad jäljendada loogikat, mida sõltumatud osapooled tehingu hinna määramisel arvesse võtaksid, siis võrdleva hinna meetodi kohaselt võetakse aluseks tegelikkuses sõltumatute osapoolte vahel toimunud tehing.

Määruse § 12 lg 1 kohaselt võrreldakse meetodi rakendamisel kontrollitud tehingu hinda võrreldava tehingu hinnaga. Siirdehinna turuväärtus leitakse kontrollitud tehingu hinna võrdlusest sisese või välise võrreldava hinnaga. Sarnaselt määratleb võrreldava hinna meetodi ka OECD Juhendi artikkel 2.6, mille kohaselt võrreldakse meetodi korral hinda, millega võõrandati kaup või osutati teenus omavahel seotud tehingupoolte vahel hinnaga, millega võrreldavaid tehinguid

¹¹⁶ Näiteks olukorras, kus maksumaksja poolt kogutud võrdlusandmete alusel on leitud hinnavaheemik, mille vahele ka rakendatud siirdehind jääb. Kui maksuhaldur peaks leidma, et saadud hinnavaheemik on väga lai, on maksuhalduril õigus valida täpsemaid võrdlusandmeid (nt kaheldavad võrdlusandmed valimist kõrvaldades) ja leida uus hinnavaheemik. Kui sellest peaks rakendatud siirdehind välja jääma, on maksuhalduril alus siirdehinna korrigeerimiseks.

¹¹⁷ Näiteks „lõigatakse” leitud normaaljaotusega hinnavaheemiku mõlemast otsast detsiili (ehk 10% tulemustest) ära. Siirdehind peab seega jääma mitte ainult hinnavaheemikku, vaid keskmiste tulemuste hulka.

¹¹⁸ H. Hamaekers. Arm's Length-How Long? –International Transfer Pricing Journal, 2001, No 3, p 30..

teostati sõltumatute osapoolte vahel¹¹⁹. OECD Juhendi artikli 2.7. alusel on võrdleva hinna meetod eelistatavam teistest meetoditest ja seda tuleb kasutada alati, kui seda võimaldavad faktilised asjaolud. Sõltumatute osapoolte vahel toimunud võrreldava tehingu väärtus on kõige parem indikatsioon turuhinnale vastava siirdehinna leidmiseks. Seetõttu on peamiseks tingimuseks võrdleva hinna meetodi rakendamisel võrdlusmaterjali kättesaadavus.

Määrus toob välja tüüpolukorrad, mil võrreldava hinna meetod peaks andma kõige usaldusväärsema tulemuse. Selliseks olukorraks on Määruse § 12 lg 4 kohaselt juht, kui võrdluse teostamiseks on olemas sisemine võrreldav hind ning seotud osapooled müüvad omavahel laiatarbekaupu või teenuseid. Kui siinkohas saab Määruse sõnastusega nõustuda, siis kaheldav on Määruse § 12 lg 4 p 2, mille kohaselt peaks võrreldava hinna meetod andma kõige usaldusväärsema tulemuse, kui võrdluse teostamiseks on olemas sisemine võrreldav hind ning siirdehinna määratakse seotud isikute vahel teostatud finantstehingule. Finantstehingute siirdehinna leidmine võib praktikas olla sama keeruline kui intellektuaalse omandi hindamine¹²⁰.

Praktikas ei ole meetodi kasutamine siiski niivõrd lai, sest üldjuhul ei ole maksumaksjale kättesaadav piisava detailsusastmega informatsioon teiste ettevõtjate poolt teostatud tehingute kohta. Toodud põhimõtet toetab ka Määruse § 12 lg 5 p 1, mille kohaselt ei rakendata võrreldava hinna meetodit, kui selleks vajalike võrdlusandmete kogumine on ebamõistlikult kulukas. Samas on OECD Juhendi artiklis 2.9. rõhutatud, et võrdleva hinna meetodit tuleks kasutada ka olukorras, kus sõltumatute osapoolte vahel toimunud tehingutingimused on sarnased seotud osapoolte vahel sõlmitud tehingutele või sõltumatute osapoolte vahel toimunud tehingutingimuste korrigeerimise tulemusena on võimalik saada võrdlusandmed seotud osapoolte vahel toimunud tehingu siirdehinna leidmiseks¹²¹.

¹¹⁹ OECD Juhendi artikkel 2.6. sätestab inglise keeles: “Comparable uncontrolled price method compares the price charged for property or services transferred in a controlled transaction to the price charged for property or services transferred in a comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances”.

¹²⁰ Probleem seisneb selles, et üldjuhul ei ole kontserniettevõtjatel sisemisi võrdlusandmeid finantstehingute siirdehinna määramisel. Kõige enam levinud olukorraks on juht, kus emaettevõtja võtab pangast laenu ning laenab selle edasi oma tütarettevõtjatele. Emaettevõtja ei saa aga praktikas üldjuhul kasutada pangale makstavat intressi tütarettevõtjatele edasi laenatava raha intressimäärana, sest üldjuhul saavad tütarettevõtjad tagamata laenu, kui emaettevõtja on pangalt saanud laenu tagatiseks seadnud vajalikud tagatised. Kuidas hinnata aga riskipreemiat, mida emaettevõtja peaks teenima tagamata edasilaenatavalt laenult, on äärmiselt komplitseeritud teema. Üldreegel siinkohas on põhimõte, et teenitav intressimäär peaks vastama finantstehingu riskantsusele. Samas täpse siirdehinna määramine praktikas on endiselt keeruline ülesanne.

¹²¹ International Transfer Pricing eBook 2003 2. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

Omavahel sõltumatute ja sõltuvate osapoolte vahel toimunud sarnaste tehingute hindade erinevuse korral viitab see võimalikule siirdehinna muutmise vajalikkusele maksustamise seisukohast. See ei ole *a priori* siiski aluseks korrigeerimise läbiviimisele. Võrdleva hinna meetodi kohaldamise ja majandustehingute omavahelise võrdlemise eelduseks on OECD juhendi artikli 2.7 kohaselt järgmised asjaolud¹²²:

- a) omavahel seotud osapoolte tehingud ei tohi olla niivõrd suure mahuga, et need oleksid mõjutanud turuhinda ja
- b) erinevused omavahel seotud ja sõltumatute osapoolte vahel teostatavate tehingute tingimustes on rahaliselt hinnatavad ning nad ei too kaasa tehingute erineva majandusliku sisu.

Kui võrdlusandmete korrigeerimine ei ole praktikas võimalik, ei nõuta ka Määruse § 12 lg 5 p 2 kohaselt võrreldava hinna meetodi kasutamist.

Praktikas on ilmne, et seotud osapoolte vahel teostatud tehingute võrdlemiseks identseid tehinguid ei ole võimalik enamikel juhtudel leida¹²³. Seetõttu võimaldab arenenud riikide siirdehindade maksuregulatsioon üldjuhul aluseks võtta sarnased tehingud, mille erinevaid tehingutingimusi on võimalik rahaliselt hinnata ning nende mõju ei ole kogu tehingule oluline. Näitena aktsepteeritakse praktikas sarnastena tehinguid, mille makseviisid erinevad (nt ettemaks ja maksetähtaja võimaldamine) või erinevad tehingumahud ning täitmise tähtajad. Samas on erialakirjanduses asutud seisukohale, et võrreldavad ei ole tehingud, mille alusel müüakse erineva kvaliteediga kaupu, tehingud toimuvad geograafiliselt erinevatel turgudel või selle erinevates segmentides (jae- või hulgimüük)¹²⁴. Samuti ollakse arvamisel, et võrreldavad ei ole tehingud, mille käigus võõrandatakse küll sarnaseid kaupu, kuid mille puhul võõrandatakse erineval hulgal intellektuaalset omandit (näiteks tugeva kaubamärgiga nagu *Nike* vastandina tundmatu kaubamärgiga varustatud jooksujalats)¹²⁵.

¹²² International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses.)

¹²³ Autor kasutab siinkohas võimalust ja pakub igaühele, kes leiab seotud osapoolte vahel reaalsuses teostatud tehingule ideaalse sõltumatute osapoolte vahel teostatud võrreldava tehingu, preemiaks pudeli head konjakit.

¹²⁴ S. Fortier, G. Soh, D. Stappen. Comparables: geographic market and other factors. –International Tax Review, No 23 p 27.

¹²⁵ International Transfer Pricing eBook 2003 2. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

Sarnaste tehingute alusel siirdehinna leidmisel korrigeeritakse sarnaseid tehinguid tehingutingimuste erinevuste võrra. Näitena müüb Eesti ettevõtja nii Soome emaeettevõtjale kui ka sõltumatutele ostjatele Eestis valmistatud palkmaju. Kauba müük nii Soome emaeettevõtjale kui ka sõltumatutele ostjatele toimub samade tehingutingimuste alusel, välja arvatud tingimus, mille kohaselt Soome emaeettevõtjale võõrandatud kauba maksetähtaeg on 90 päeva sõltumatutele ostjatele pakutud 45 päevase maksetähtaja kõrval. Eeldades, et Eesti ettevõtja poolt palkmajade tootmiseks võetud laenu intressimääraks on 8% aastas, tuleb Soome emaeettevõtjale müüdavate palkmajade siirdehinnaks võtta sõltumatutele Soome ostjatele müüdud palkmajade hind, millele lisatakse juurde 1% arve maksumusest. 1%-ne juurdehindlus väljendab intressikulu, mida Eesti ettevõtja on kohustatud võetud laenu eest maksma maksetähtaja eest, mis ületab sõltumatutele osapooltele müüdud kauba maksetähtaega¹²⁶.

Eelnevast erinev olukord on juhul, kui Eesti ettevõtja müüb palkmaju nii Soome emaeettevõtjale kui ka Rootsis asuvatele sõltumatutele ostjatele. Kui Soome emaeettevõtja vastutab palkmajade turunduse korraldamise eest ning teeb Soome turul omal kulul palkmajadele reklaami, siis Rootsi ostjate puhul on tegemist lõpptarbijatega, kellele müügi suurendamiseks teeb Eesti ettevõtja omal kulul Rootsis reklaami. Soome emaeettevõtjale müüdud palkmajade siirdehinna määramisel ei ole üldjuhul võimalik lähtuda Rootsi ostjatele müüdud palkmajade hindadest, sest esiteks kannab Soome emaeettevõtja palkmajade reklaamikulud¹²⁷, mis Rootsi müügil on jäetud Eesti ettevõtja kanda. Teiseks on Soome emaeettevõtja puhul tegemist hulgiostjaga, kus müügi teostamisega ei kaasne müügikulusid, mis on vajalikud Rootsi viidavate palkmajade müügiks (nt Rootsist tulevate tellimuste vastuvõtmine, erinevate ostjatega arveldamine, müüdud kauba garantiiremondi teostamine). Kolmandaks jaotub tehingute puhul müügirisk erinevate tehingupoolte vahel. Kui palkmajade müügil Soome emaeettevõtjale kannab müügiriski ostja elik emaeettevõtja kannab nii müügiga seotud kulud ja riskid, siis Rootsi müügil kannab müügiriski Eesti ettevõtja. Viimane tingimus on eeltoodutest kõige olulisem, sest tehingupoolte funktsioonid ning kantavad riskid on sõltumatute osapoolte ning omavahel seotud tehingupoolte puhul erinevad¹²⁸.

¹²⁶ Leitav järgneva arvutuskäigu alusel: $8\% / 365 \text{ päeva} * 45 \text{ päeva} = 1\%$

¹²⁷ Siirdehindade määramisel tuleb arvestada, et Soome emaeettevõtjal võib olla tekkinud kaubamärgi reklaamist kaubamärgi tuntus, mis on siirdehindade kontekstis vaadeldav intellektuaalse õigusena.

¹²⁸ Vt lähemalt käesoleva töö 3.1. ptk (lk 74 jj).

Võrdlusandmete kogumisel on võimalik lähtuda välistest ning sisemistest allikatest. Väliste võrdlusandmete puhul on võrreldav tehing sooritatud kolmandate osapoolte vahel ning selle kohta võib olla informatsioon avaldatud kas tehingupoolte majandusaasta aruannetes, majandusharu ülevaadetes või mõnes muus allikas. Sisemised võrdlusandmed saadakse tehingutest, mille üheks osapooleks on maksumaksja ning teiseks sõltumatu osapool. Näiteks võib kontserniettevõtja müüa sarnaseid kaupu või osutada teenuseid sarnastel tingimustel nii kontserniettevõtjatele kui ka sõltumatutele ostjatele. Samuti on võimalik aluseks võtta ka ostutehinguid, mis on tehtud sama ettevõtja ja sõltumatute osapoolte vahel. Nimetatud tehingute hind on võimalik võtta aluseks õige siirdehinna leidmisel eeldusel, et võrreldavate tehingute tingimused on sarnased¹²⁹.

Võrdleva hinna meetod on kasutatav eelkõige juhtudel, mil nii seotud osapooled kui ka sõltumatud äriühingud müüvad identseid tooteid. Näitena võib tuua laiatarbekaubad, millel on igas riigis olemas aktiivne turg ning kus toimuvad standardiseeritud tingimustega kauba võõrandamistehingud¹³⁰. Võrdleva hinna meetodi kasutamise puuduseks on asjaolu, et tihtipeale ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata turuhinda või on keeruline arvesse võtta seda mõjutavaid asjaolusid.

2.2.2. Edasimüügi hinna meetod (ingl *resale price method*)

Edasimüügi hinna meetodi puhul võetakse siirdehinna määramisel aluseks kauba või teenuse müügihind sõltumatule lõpptarbijale ning lahutatakse sellest maha edasimüügist teenitav brutokasum¹³¹. Sobiv brutokasum väljendatakse rahasummana, mille sõltumatu edasimüüja

¹²⁹ International Transfer Pricing eBook 2003 2. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

¹³⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development. Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes, p 32. Available: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>, 2. July 2004.

¹³¹ OECD Juhend artikkel 2.14 sätestab inglise keeles: „The resale price method begins with the price at which a product that has been purchased from an associated enterprise is resold to an independent enterprise. This price (the resale price) is then reduced by an appropriate gross margin (the „resale price margin“) representing the amount out of which the reseller would seek to cover its selling and other operating expenses and, in the light of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed), make an appropriate profit. What is left after subtracting the gross margin can be regarded, after adjustment for other costs associated with the purchase of the product (e.g. customs duties), as an arm’s length price for the original transfer of property between the associated enterprises“.

teeniks sarnase kauba või teenuse müügist ning millega kaetaks edasimüügiga seotud kulud ning teenitaks kasumit. Brutokasum peab olema piisav, et vastata edasimüüja poolt teostatavatele funktsioonidele ning sellega kaasnevatele kuludele ja kantavatele riskidele. Kauba või teenuse siirdehind leitakse müügihinna ja brutokasumi vahena. Põhimõtteliselt ühtib OECD Juhendis toodu Määruse § 13 lg-s 2 sätestatud edasimüügi meetodiga.

Eelkõige on edasimüügi hinna meetod rakendatav olukorras, kus maksumaksja korraldab kauba või teenuse edasimüüki ja kannab vastavas riigis peamiselt reklaami ning müügiga seotud funktsioone¹³².

Võimalusel tuleks sobiva brutokasumi marginaali määramisel lähtuda ettevõtja enda poolt sõltumatult osapoolelt ostetud sarnase kauba või teenuse müügilt teenitud brutokasumi marginaalist¹³³. Nimetatud tehingute puudumisel on võimalik lähtuda teiste edasimüüjate poolt samal turul ning sarnase kauba või teenuse müügist teenitud brutokasumi marginaalist. Analoogselt võrdleva hinna meetodile võetakse omavahel seotud isikute vahel teostatud tehingute siirdehindade määramisel aluseks sarnased tehingud, mille tingimusi vajadusel maksustamise eesmärgil korrigeeritakse.

Siinkohas peab autor oluliseks peatuda ühel brutokasumi marginaali suuruse määramisega seotud nüansil. Määruse § 13 lg 4 kohaselt peab edasimüüja poolt lisatav hinnalisand katma edasimüüja otse- ning kaudkulud ning samuti võimaldama edasimüüjal teenida täidetud funktsioonidele vastavat kasumit. See tähendab sisuliselt, et edasimüüja ei saa kunagi teenida kahjumit hoolimata täidetavatest funktsioonidest ning kantavatest riskidest. Autori hinnangul on selline seisukoht eksitav. Edasimüüja peaks saama alati kaetud vähemalt oma kulud, kui tegemist on tootja esindajaga või piiratud õigustega edasimüüjaga. Kui edasimüüja ostab aga kauba lepinguliselt tootjalt ning kannab kõigi olulisi toote arendamise, müügi ning varudega seotud riske, peaks olema lubatud ka riskide realiseerumisel kahjumite teenimine edasimüüja tasemel. Samas peaks

¹³² International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

¹³³ Brutokasumi marginaal on arvutatav brutokasumi jagamisel müügituluga ning see väljendab protsentuaalselt, kui suur osa müügitulust jääb edasimüüjale. Brutokasumi marginaal on vajalik leida selleks, et erinevate müügiaktidega tehingud ning ettevõtjad oleksid võrreldavad. Brutokasumi marginaalist on võimalik uuesti arvestada brutokasum, võttes aluseks konkreetse ettevõtja müügi käibe ning korrutades selle läbi brutokasumi marginaaliga. Võrreldavuse põhjusel on selles peatükis kasutatud edaspidi mõistet brutokasumi marginaal.

olema võimalik Määrust tõlgendada ka viisil, mille kohaselt Määruse § 13 lg-s 4 märgitud kasum võib olla ka negatiivne (ehk kahjum), mille tulemusena saaks edasimüüja jääda kahjumisse.

Edasimüügi hinna meetodi kasutamine eeldab OECD juhendi artikli 2.16. alusel sarnaselt võrdleva hinna meetodi juures toodud kahe eelduse täitmist¹³⁴. Esiteks ei tohi seotud osapooltega teostatud tehingud mõjutada edasimüüjate poolt turul teenitavat üldist brutokasumi marginaali. Teiseks ei tohi erinevate tehingutingimuste puhul need olla niivõrd olulised, et muutuks kogu tehingu majanduslik sisu. Võrdlusandmete korrigeerimiseks peaksid erinevused sõltumatute osapoolte ja omavahel seotud ettevõtjate vahel toimunud tehingute tingimustes olema ebaolulised ning mõõdetavad rahaliselt. Võrdleva hinna meetodiga võrreldes tuleb praktikas viia läbi edasimüügi hinna meetodi korral vähem sarnaste tehingute hinna korrigeerimisi, sest erinevad tehingutingimused omavad suuremat rahalist mõju hinnale kui brutokasumi marginaalile.

Erialakirjanduses on väljendatud seisukohta, et avatud majanduses on tendents sarnaste teenuste osutamisest teenitavate brutokasumi marginaalide ühtlustumisele, kuid kaupade müügist teenitavad brutokasumi marginaalid erinevad endiselt oluliselt. Ühelt poolt võimaldab see omavahel võrrelda suuremat hulka edasimüüjaid, kuid teisalt tuleb arvestada asjaoluga, et teatud määral on teenitava brutokasumi marginaali suuruse leidmisel oluline arvestada ka kaupa, mida edasi müüakse. Seda eelkõige olukordades, kus kauba võõrandamisel antakse üle ka intellektuaalset omandit¹³⁵.

Edasimüügi hinna meetodi rakendamise näitena vaatleme olukorda, kus Soome äriühing (A) on asutanud Eestis tütarettevõtja (B), mille majandustegevuseks on emaettevõtja poolt toodetavate rõstrite hulgimüük Eestis. Eeldame, et Eestis ei ole sarnast sõltumatut edasimüüjat, kelle põhiliseks majandustegevuseks oleks sõltumatutelt välismaistelt müüjatelt ostetud sarnaste toodete (rõstrite) hulgimüük Eestis, mistõttu ei saa me rakendada B poolt A-lt ostetavate rõstrite

¹³⁴ International Transfer Pricing eBook 2003 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

¹³⁵ OECD Juhendi artikkel 2.18 sätestab inglise keeles: „Although broader product differences can be allowed in the resale price method, the property transferred in the controlled transaction must still be compared to that being transferred in the uncontrolled transaction. Broader differences are more likely to be reflected in differences in functions performed between the parties to the controlled and uncontrolled transactions. While less product comparability may be required in using resale price method, it remains the case that closer comparability of products will produce a better result...”

siirdehinna määramisel võrdleva hinna meetodit. Küll aga eeldame, et Eestis on rida sõltumatuid edasimüüjaid, kes korraldavad köögitehnika hulgimüüki.

Edasimüügi hinna meetodi rakendamiseks valitakse välja sõltumatud edasimüüjad, kes teostavad sarnases mahus ning kvaliteediga köögitehnika hulgimüüki Eestis¹³⁶. Seejärel tuleb hinnata, kas nende poolt edasimüügi käigus täidetavad funktsioonid ja kantavad riskid on sarnased B funktsioonidega ja riskidega. Lisaks peaksid kõik võrreldavad tehingupooled kasutama vaatlusaluste majandustehingute läbiviimisel sarnases mahus varasid. Kui mõne edasimüüja majandustegevus erineb B funktsioonidest oluliselt (nt edasimüüja korraldab ka köögitehnika jaemüüki), tuleks selline edasimüüja valimist välja arvata¹³⁷. Seejärel arvutatakse valimisse arvatud sõltumatute edasimüüjate majandusaasta aruannete alusel nende poolt teenitav brutokasum, mis on leitav müügikäibe ning kaubakulu¹³⁸ vahena¹³⁹. Saadud brutokasum on rahasumma, mis peaks edasimüüjale jääma edasimüügiga seotud kulude katmiseks ning kasumi teenimiseks¹⁴⁰. Ühtse võrdlusbaasi saamiseks tuleks arvestada saadud brutokasumi põhjal brutokasumi marginaal, mis leitakse jagades brutokasumi müügikäibega¹⁴¹. Seda näitajat on võimalik omakorda võrrelda erinevate edasimüüjate lõikes. Leides järgnevalt edasimüüjate andmete põhjal keskmise brutokasumi marginaali, on seda võimalik kasutada B poolt ostetud röstrite siirdehinna leidmiseks. Eeldame, et keskmiseks brutokasumi marginaaliks saime 10% ning B röstrite müügikäibe suuruseks oli 1 miljon Eesti krooni. Röstrite siirdehinnaks oleks sellisel juhul 0,9 miljonit Eesti krooni ning 0,1 miljonit Eesti krooni peaks teenima B katmaks edasimüügiga seotud kulusid ning teenimaks edasimüügilt kasumit.

¹³⁶ Juhul, kui valim jääb liialt väikseks, võiks valimisse arvata ka Lätis ja Leedus tegutsevad sõltumatud köögitehnika hulgimüüjad, sest Balti riikide turud on suhteliselt sarnased ja edasimüüjate poolt täidetavad funktsioonid, kantav risk ning teenitav kasum ei erine autori hinnangul oluliselt. Üle-euroopaliste võrdlusandmete kasutamisel tuleks aga lähtuda reaalbumarginaalist ehk nominaalne brutomarginaal korrutada läbi vastava riigi inflatsiooniindeksiga.

¹³⁷ Samas peaksid üldjuhul edasimüüjate funktsioonid, kantavad riskid ning kasutatavad varad olema suhteliselt sarnased. Edasimüüjate peamiseks funktsiooniks on tavapäraselt kauba transpordi korraldamine, teatud osas reklaami teostamine ning hulgiostjate leidmine. Riskidest kannavad edasimüüjad peamiselt müügiriski, arвете laekumise riski ning seisvate varude riski.

¹³⁸ Brutokasumi leidmisel lahutatakse müügitulust kaubakulu, millena käsitletakse müüdud kaubaga otseselt seotud kulud (ostuhind, tollimaksud, transpordikulu). Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 2. Nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aastaaruandes. Lisa 2. Skeem 2. – RTL 2005, 66, 952.

¹³⁹ Brutokasumi leidmisel tuleb kriitiliselt vaadata edasimüüja majandusaasta aruannet ning veenduda, et kõik edasimüüjad kajastavad kaubakuluna sarnaseid kulusid. Eelkõige tuleks veenduda, et reklaamikulud on kajastatud tegevuskulude hulgas.

¹⁴⁰ Usaldusväärsema tulemuse saamiseks tuleks leida näitaja edasimüüjate lõikes mitme aasta kohta.

¹⁴¹ Saadud protsentuaalne näitaja väljendab sisuliselt kui suur osa müügikäibest jääb edasimüüjale.

OECD Juhendi artiklites 2.18 kuni 2.21 on võimalik tuletada kaks olulist põhimõtet, mida tuleb edasimüügi hinna meetodi rakendamisel arvestada. Esiteks tuleb brutokasumi marginaali määramisel aluseks võtta tehingupoolte teostatavaid funktsioone, majandustegevuseks vajaliku kapitali hulka ning kantava riski suurus. Nimetatud põhimõte on sätestatud ka Määruse § 13 lg-s 4. Selleks on vajalik tuvastada, milliseid funktsioone iga tehinguosaline täidab. Kui edasimüüja majandustegevus piirdub ainuüksi edasimüügi korraldamisega ning müüdavate ja tagastatud kaupade logistikaga, peaks müügitulude marginaal olema madalam juhust, kui edasimüüja ülesandeks on teises riigis asuva seotud osapoolst tootja majandustegevuse põhjalikum korraldamine Eestis (nt tooraine tarnete teostamine ja transpordikulude kandmine või tootja kaubamärgile reklaami tegemine). Lisaks tuleb arvestada ka riski suurus, mis ettevõtja võtab müügi korraldamisega. Näiteks müües kontserniettevõtja poolt toodetud ning Eestisse saadetud hooajakaupu tingimusega, et müümata kauba kulu jääb Eesti ettevõtja kanda, tuleb sellist võimalikku kulu arvestada ka suuremas brutokasumi marginaalis.

Siirdehinna määramine muutub keeruliseks, kui hinnatava tehingu ning sarnase tehingu osapooled võivad küll müüa sarnaseid kaupu ja teenuseid, kuid teostavad seejuures erinevaid funktsioone. Sõltumatute tehingupoolte poolt sarnaste kaupade ja teenuste müügist saadava brutokasumi marginaali suurus võib mitte väljendada hinnatava seotud osapoolle maksunduslikku siirdehinda, sest viimase poolt täidetavad funktsioonid ning kantav risk võivad olla oluliselt erinevad.¹⁴² Seetõttu on oluline tuvastada tehingupoolte funktsioonid, kantavad riskid ning tehingus kasutatavad varad ning müüdavate kaupade või teenuste sarnasus omab teisest tähtsust. Samas ei tohi täiesti ära unustada müüdavate toodete või teenuste sarnasust, sest OECD Juhendi artiklis 2.18 on rõhutatud, et praktikas on üldjuhul sarnaste kaupade või teenuse puhul täidetavad funktsioonid ning kantavad riskid sarnased.

Teiseks tuleb arvesse võtta muid asjaolusid, mis võivad mõjutada edasimüüja brutokasumi marginaali suurus. Näitena võib tuua ajavahemiku, mille jooksul edasimüüja võõrandab edasi

¹⁴² Märgitud aspekti tuleks arvesse võtta ka võrdleva hinna meetodi puhul, sest sarnaste kaupade või teenuste müük ei tähenda alati, et nende kaupade või teenuste hinnad on võrreldavad. Kui tehingupoolte funktsioonid, kantavad riskid ning tehingus kasutatavad varad on erinevad, tuleks kaaluda võrdleva hinna meetodi asemel edasimüügi hinna meetodi rakendamist. Vt: OECD Juhendi artikkel 2.19, mis sätestab inglise keeles: „It may be appropriate to give more weight to other attributes of comparability...when the profit margin relates primarily to those other attributes and only secondarily to the particular product being transferred. ...Thus, where uncontrolled and controlled transactions are comparable in all characteristics other than the product itself, the resale price method might produce a more reliable measure of arm's length conditions than the comparable uncontrolled price method...”.

soetatud kauba või osutab vastava teenuse. Ajafaktori olulisust brutokasumimarginaali suuruse määramisel on rõhutatud ka Määruse § 13 lg 8 p-s 2. Ajaperioodi pikenemisel tuleb lisaks eelnevale arvestada ka turuolukorra või valuutakursside muutumist¹⁴³. Siirdehinna määramisel edasimüügi hinna meetodil tuleb arvesse võtta ka antud esindusõigust. Ainuesindusõigust omava edasimüüja müügitavimarginaal on üldjuhul kõrgem tavapärastest edasimüüjatest, kes peavad üksteisega konkureerima samade kaupade ja teenuste müügil. Muude asjaoludena on vaadeldav ka edasimüüja majandustegevuse efektiivsus, mis võimaldab tal teenida teistest sarnastest edasimüüjatest suuremat müügitavimarginaali. Sellisel juhul on õigustatud ka suurem müügitavimarginaal siirdehinna määramisel¹⁴⁴.

Saksa erialakirjanduses on toodud esile kaks peamist kitsaskohta edasimüügi hinna meetodi rakendamisel. Esiteks on tõstatatud küsimus, kas ettevõtja peaks aluseks võtma tegelikud müügihinnad või lähtuma eelarvestatutest. Tegelikud müügihinnad võivad hinnatava perioodi jooksul oluliselt muutuda tingituna välistest teguritest (konkreetses riigi inflatsioon, asendustoodete hinnad, turusituatsioon jne). Kuna kontsernisisene kauba müügitehing toimub tavapärastel enne selle kauba lõpptarbijale müümist, korrigeeritakse periooditi kontsernisiseselt müüdud kaupade hindu, võttes arvesse tegelikku jaehinda lõpptarbijale. Kuigi selline hindade hilisem korrigeerimine ei ole tehingu teostamisel veel teada, ei loeta seda üldjuhul varjatud kasumisiirdeks. Eelarvestatud hindade kasutamisel on ettevõtja sobivast kasumimarginaalist väiksema teenimisel kohustatud tõendama, et lühiajaline kahjum või madal kasum on eelarvestatud ning kompenseeritakse pikema perioodi jooksul. Eelkõige Saksa siirdehindasid puudutavas erialakirjanduses viidatakse „hoolsa ärijuhi“ mõistele, mille kohaselt peab ettevõtja olema võimeline põhjendama, miks tavapärane hoolas ärijuht oleks nõus lühiajaliselt teenima nõutavast madalamat kasumimarginaali¹⁴⁵. Huvitav on siinjuures viidata Saksa kohtupraktikale, mille kohaselt ettevõtja poolt teenitav kasumimarginaal peaks olema piisav kogu toote eluea jooksul¹⁴⁶. Toodud tõlgendus peaks olema vastuolus OECD juhendi artikliga 1.54 ning

¹⁴³ Ostetud kaupade hinnataseme üldisel kallinemisel teenib edasimüüja suuremat kasumit, kui ta on kaubad soetanud enne hinnatõusu algust. Sama põhimõtte kohaselt võib edasimüüja teenida teistest suuremat kasumit, kui valuuta, milles ta erinevalt oma konkurentidest ostab kaupu, odavneb valuuta suhtes, milles ta müüb kaupu edasi.

¹⁴⁴ OECD Juhend artikkel 2.24 sätestab inglise keeles: „It should be expected that the amount of resale price margin will be influenced by the level of activities performed by the reseller...”.

¹⁴⁵ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 15. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

¹⁴⁶ Üldjuhul on enamuses riikides pikema perioodi jooksul kahjumis olev edasimüüja tüüpi seotud ettevõtja kohustatud veenvalt tõendama, et sõltumatu osapool oleks sarnastel tingimustel aktsepteerinud kahjumit. Vt: H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 24. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

majandusteaduslike seaduspärasustega, sest erinevas toote elutsüklis on tootelt teenitav marginaal erinev.

Teiseks võib praktikas võib osutada keeruliseks kasumimarginaali suuruse hindamine olukordades, kus edasimüüja toote vahendamise kõrval lisab sellele ka täiendavalt väärtust (nt töötleb kaupa täiendavalt). Saksamaa siirdehindade regulatsiooni kohaselt on lubatud sellisel juhul kombineerida omavahel edasimüügi hinna meetodit kulupõhise meetodiga. Näiteks olukorras, mil edasimüüja on kohustatud lisaks toote edasimüümisele korraldama ka selle pakkimist või märgistamist, tuleb tavapäraselt edasimüüja kasumimarginaali suurendada pakkimis- või märgistamiskulude võrra¹⁴⁷ elik selles osas rakendatakse kulupõhist siirdehinna määramise meetodit. Viidatud küsimuse olulisust on rõhutatud ka Määruse § 13 lg 8 p-s 1, kuid piirdutud tõdemusega, et sellises olukorras tuleks tõsiselt kaaluda edasimüügi hinna rakendamise põhjendatust.

Edasimüügi hinna meetod on kõige sobivam eelkõige olukordades, kus ettevõtja tegutseb peamiselt kaupade ja teenuste vahendajana ning ise ostetud kaupu ei töötle ega osuta tootjale ka täiendavaid teenuseid (nt edasimüüja ei ole kohustatud pidama tootja kasuks arvestust varude üle või piirdub edasimüüja tootjagarantii täitmise kohustus garantiiremondi alla kuuluvate toodete toimetamises tootjale ilma remonti kohapeal korraldamata). Näitena võib tuua müügiesinduse, mis müüb teises riigis asuva emaettevõtja toodangut Eestis või mille kaudu teostatakse Eestis ainult kaupade turundustegevust.

Kuigi ettevõtja peaks edasimüügi hinna meetodi valikul koguma informatsiooni sarnaste edasimüüjate poolt teenitava brutokasumi marginaali osas, ei saa selline kohustus olla absoluutne. Olukorras, kus ettevõtjal ei ole võimalik väliseid võrdlusandmeid mõistliku jõupingutusega koguda, ei tohiks olla maksuhalduril õigus määrata siirdehindu lähtudes ainult temale kättesaadavast informatsioonist (kaitstud maksusaladusega). Näiteks Saksmaa maksukohus on sellises olukorras osundanud, et võrdlusandmete puudumisel võib loobuda edasimüügi meetodist ning lähtuda mõnest teisest meetodist (konkreetsel juhul kulupõhine meetod)¹⁴⁸.

¹⁴⁷ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 22. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

¹⁴⁸ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 24. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

2.2.3. Kulupõhine meetod (ingl *cost plus method*)

Kulupõhise meetodi puhul võetakse siirdehinna määramise aluseks ettevõtja kulutused müüdud kauba tootmiseks või teenuse osutamiseks ning lisatakse sellele sobiv kasumimarginaal¹⁴⁹. Sobiva kasumimarginaali suuruseks on sarnase kauba või osutatud teenuse müügil sõltumatu osapoolte teenitava kasumi suurus. Siirdehinna määramisel võetakse aluseks mitte kaupade või teenuste turuhind, vaid ettevõtja poolt tehtud kulutused ning tavaliselt teenitav kasum¹⁵⁰. Selliselt sisustab ka Eesti siirdehindade regulatsioon kulupõhist meetodit¹⁵¹.

Kulupõhine meetod on kasutatav eelkõige juhtudel, kui kauba või teenuse turuhinda ei ole võimalik määrata. Näiteks on selliseks juhuks pooltoodete müük, kus üks ettevõtja ei valmista toodet lõpuni, vaid teostab ainult mõned operatsioonid ning müüb selle edasi järgmisele kontserniettevõtjale edasiseks töötlemiseks. Kulupõhist meetodit kasutatakse kõige sagedamini lepingulise tootja (ingl *contract manufacturer*) poolt toodetava kauba siirdehinna määramisel¹⁵². Samuti kasutatakse kulupõhist meetodit kontsernisestest teenuste siirdehinna määramisel. Kulupõhist meetodit kasutatakse laialdaselt ka kulude jagamise kokkuleppe (ingl *cost sharing agreements*)¹⁵³ alusel kulude jaotamisel seotud osapoolte vahel¹⁵⁴.

Kulupõhise meetodi rakendamise eeldused on sätestatud OECD Juhendi artiklis 2.34. Sätestatu kohaselt ei tohi seotud osapooltega teostatud tehingud mõjutada sarnaste ettevõtjate poolt turul teenitavat üldist müüгимarginaali ning samuti ei tohi võrreldavate tehingute erinevused olla niivõrd olulised, et nad tooksid endaga kaasa tehingute erineva majandusliku sisu. Lisaks on nõutav, et ebaoluliste erinevuste puhul on võimalik korrigeerimise eesmärgil erinevusi rahaliselt väljendada.

¹⁴⁹ OECD Juhendi artikkel 2.32 sätestab inglise keeles: „The cost plus method begins with the costs incurred by the supplier of property (or services) in a controlled transaction for property transferred or services provided to a related purchaser. An appropriate cost plus mark up is then added to this cost, to make an appropriate profit in light of the functions performed and the market conditions. What is arrived at after adding the cost plus mark up to the above costs may be regarded as an arm's length price of the original controlled transaction.”

¹⁵⁰ International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

¹⁵¹ Määruse § 14 lg 1 sätestab: “Kulupõhise meetodi rakendamisel võetakse aluseks maksumaksja kulud kontrollitud tehingu täitmisel. Vara soetusmaksumusele või teenuse osutamisega seotud kuludele lisatakse arvestuslik brutokasumimäär (edaspidi brutokasum) ning seda võrreldakse võrreldavas tehingus lisatava kasumimääraga.

¹⁵² International Transfer Pricing eBook 2003 2. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

¹⁵³ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 26. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

¹⁵⁴ Lähemalt käesolevas töös 4.5. ptk (lk 109).

Kulupõhise meetodi puhul tuleb sarnaste tehingute valimisel lähtuda samadest põhimõtetest, mida rakendatakse ka edasimüügi hinna meetodi korral. Eelkõige on nõutav, et võrreldavates tehingutes osapoolte funktsioonid, nende täitmiseks vajaminevad rahalised vahendid ning kaasnevad riskid oleksid sarnased. Seetõttu pööratakse sarnaselt edasimüügi hinna meetodile vähem tähelepanu konkreetse kauba või teenuse müügihinnale ning enam osapoolte funktsioonidele.

Kulupõhise meetodi kasutamisel on praktikas olulise tähtsusega ettevõtja kuluarvestussüsteem, eriti võimalus omistada igale tootele või teenusele sellele vastavad kulud. Õige kulubaasi leidmine on olulise tähtsusega, millest sõltub ka sellele lisatava kasumimarginaali suurus¹⁵⁵. Eksimus kulude määratlemisel viib paratamatult vale siirdehinna leidmiseni. Seetõttu on oluline tähele panna kahte asjaolu.

Esiteks tuleb tegevuskulude arvestamisel arvesse võtta ainult kaupade tootmiseks või teenuse osutamiseks vajalikud kulud¹⁵⁶. Ettevõtja kulud võiks jagada maksustamise siirdehinna määramise seisukohast kolmeks:

- a) otsekulud, mis on otseselt seotud müüdud pooltoodangu valmistamisega või teenuse osutamisega (nt tooraine kulu),
- b) tootmise kaudkulud, mis ei ole otseselt seotud kaupade või teenuste osutamisega, kuid on siiski kaudselt sellega seostatavad (nt seadmete remondikulu),
- c) üldkulud, mis ei ole seostatavad tootmisega, kuid on vajalikud ettevõtja majandustegevuse jätkuvuseks (nt raamatupidamise kulud)¹⁵⁷.

¹⁵⁵ Autori hinnangul on siirdehindade määramisel üldjuhul eelistatud kaasaegsed kuluarvestussüsteemid nagu näiteks tegevuspõhine kuluarvestussüsteem (ik *activity based costing*) võrreldes klassikaliste arvestuspõhimõtetega. Vt: N. Roztock (koost). Introduction to Activity Based Costing. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.pitt.edu/AFShome/r/o/roztock/public/html/abc/abctutor>, 01. september 2006.

¹⁵⁶ Mittevajalike kulude all peab autor antud kontekstis silmas kulusid, mis on tingitud ettevõtja ebaefektiivsusest võrreldes konkurentidega. Ebaefektiivsusest tingitud täiendavad kulud peaksid jääma kulubaasist välja, sest võrreldaval tehingupoolel sellised kulud puuduksid või ta ei saaks neid lülitada teenuse hinna sisse. Kui viidatud ebaefektiivust väljendavad kulutused arvatakse kulubaasi hulka (nt ettevõtja kaudkulude osakaal on oluliselt suurem võrreldes majandusharu keskmisega), tuleks vähendada kulubaasile lisatavat kasumimarginaali. Vt: Organisation for Economic Co-operation and Development. Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes, p 33. Available: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>, 2. juuli 2004.

¹⁵⁷ OECD Juhendi artikkel 2.40. sätestab inglise keeles: „While precise accounting standards and terms may vary, in general the costs and expenses of an enterprise are understood to be divisible into three broad categories. First, there are direct costs of producing a product of service, such as the cost of raw materials. Second, there are indirect costs of production, which although closely related to the production, process may be common to several products or

Siirdehinna määramisel on vajalik eristada eelkõige tootmise kaud- ja üldkulusid. Kui tootmise kaudkulud loetakse üldjuhul siirdehinna hulka, siis üldkulude käsitlemine sõltub konkreetsetest asjaoludest. Üldkulude arvestamisel kulubaasi hulka tuleb pöörata tähelepanu sellele, kas -ettevõtja tegevus seisneb ainuüksi kontserniettevõtjale toodangu valmistamises või teenuse osutamises või tegemist on maksumaksja seisukohast kõrvalise majandustegevusega, mis võrreldes põhitegevusega omab marginaalset tähtsust.

OECD Juhendi artikli 2.44 kohaselt kuuluvad siirdehinna hulka ainult tootmise otsekulud, kui toodangu maht on võrreldes ettevõtja kogutoodanguga marginaalne. Olukorras, kus otsitava siirdehinna aluseks olevad tehingud moodustavad peamise osa ettevõtja tootmisest, tuleks ka üldkulud arvata siirdehinna koosseisu^{158/159}. Määrus kulubaasi leidmist otseselt ei reguleeri, kuid põhimõtteliselt tuleks siin rakendada OECD Juhendist eespool viidatud sätteid. Seda eelkõige arvestades Määruse § 14 lg-s 6 sätestatud, mille kohaselt korrigeeritakse olukorras, kus maksumaksja ning võrreldava isiku raamatupidamises kajastatakse kulusid erinevalt, kulubaasi viisil, et kasumimäära arvestamisel võetakse arvesse sama liiki kulud.

Kulupõhise meetodi selgitamiseks olgu toodud alljärgnev näide. Eestis asuv külmikute tootjast äriühing A on Soomes asuva emaettevõtja B tütarettevõtja. A kasutab ära oma tootmisvõimsusest 80%, kusjuures ta on võtnud endale lepingulise kohustuse reserveerida B-le 45% kogu tootmisvõimsusest, hoolimata asjaolust, kas B on esitanud piisavalt tellimusi kogu 45%-lise tootmisvõimsuse kasutamiseks või mitte. A toodangust ostab 40% emaettevõtja B ning ülejäänud 60% müüakse A poolt Norras asuvatele sõltumatutele ostjatele. B korraldab A kasuks regulaarset materjalide ning seadmete ostu ning annab A-le kasutada vajalikku oskusteavet. Norrasse müüdavate külmikute osas teostatakse kvaliteedikontrolli A poolt, kuid B-le müüdava tehnika kvaliteedikontroll teostatakse Soomes B töötajate poolt. B on võtnud endale kohustuse osta A-lt

services (e.g. the costs of a repair department that services equipment used to produce different products). Finally, there are the operating expenses of the enterprise as a whole, such as supervisory, general, and administrative expenses”.

¹⁵⁸ Saksamaa siirdehindade reeglid eelistavad seevastu käsitlust, mille kohaselt arvatakse siirdehinna hulka võimalikult palju üldkuludest ja välja jäetakse vaid need kulud, mis selgelt ei ole seotud vastava toote müügi või teenuse osutamisega. Vt: H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 27. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

¹⁵⁹ International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

igakuiselt fikseeritud koguse külmikuid ning olukorras, kus B ostab kokkulepitust väiksema arvu külmikuid, hüvitab ta A-le sellest otseselt tekkinud kulud.

B-le müüdavate külmikute siirdehinna määramisel tuleb esmalt määrata kulubaasi suurus. Tootmise otsekulud (nt tooraine ning töötajate palgakulu) koos kaudkuludega (nt tootmisseadmete remondikulu) on arvatavad B-le müüdavate külmikute siirdehinna koosseisu. Üldkulude osas tuleb esmalt valida sobiv kulude jaotamise meetod, mille alusel jaotatakse üldkulud toodangule. Kui tavapäraselt oleksid üldkulud jaotatavad toodangu ühikutele, siis antud juhul peab arvestama A kohustust reserveerida B-le teatud tootmisvõimsus. Seetõttu tuleb üldkulud esmalt jaotada proportsiooni 55% ja 45% alusel. Soome emaettevõtjale B toodetava kauba siirdehinnas peab olema vähemalt 45% üldkulusid, hoolimata asjaolust, et tegelikkuses moodustas B-le toodetud külmikute maht ainult 40% kogutoodangust. Järgnevalt jaotatakse vastavalt 55% üldkuludest Norra eksporditud külmikute arvule ning 45% üldkulusid Soome viidud külmikute arvule. Üldkulud (nt administratsiooni palgakulud, üldhalduskulud, kontorikulud) võiks jaotada vastavas perioodis toodetud tooteühikute arvule (elike kalendrikuul tekkinud üldkulud jagatakse samal perioodil toodetud külmikute arvuga ning lisatakse vastav osa kulust külmikute omahinnale)¹⁶⁰.

Kasumimarginaali suuruse arvestamisel siirdehinna koosseisus ei saa lähtuda Norra eksporditud külmikute müügist teenitud kasumist, sest A funktsioonid ning riskid on erinevad võrreldes külmikute müügil emaettevõtjale. Kui Norra külmikute müügil kannab A kõik olulised tootmise ning müügiriskid, siis emaettevõtjale kauba müügil ei kanna A müügiriski. Seetõttu võib väita, et A pigem osutab emaettevõtjale külmikute tootmisteenus (B tagab A-lt fikseeritud koguse külmikute ostu või sellega seotud kulude hüvitamise). Seetõttu tuleks lisatava kasumimarginaali suuruse leidmisel lähtuda sõltumatu tootja poolt teenitavast kasumimarginaalist sarnase tootmisteenus osutamisel.

Siirdehinna leidmisel on oluline tähele panna, et kulubaasi ning kasumi leidmisel ei arvestatud antud juhul tooraine sisseostu korraldamist ning oskusteabe jagamist B poolt, sest nimetatud teenuste osas on vajalik leida iseseisvalt siirdehind, mille alusel A tasub B-le osutatud teenuste

¹⁶⁰ J. Rünkla. Ettevõtte kulud, varud ja juhtimisotsused. Tallinn, 1997, lk 41.

eest, mis omakorda kajastub A kuluna külmikute siirdehinna arvestamise aluseks olevas kulubaasis.

Erinevad riigid on kulude jaotamise metoodikatesse suhtunud erinevalt. Tuues võrdluseks Saksamaa, on kulubaasi valik maksumaksja määrata. Saksamaa siirdehindade õiguse kohaselt on maksumaksja kohustatud lähtuma siirdehinna määramisel samast kauba või teenuse omahinna arvestamise metoodikast, mida rakendatakse ka sõltumatule osapoolle samu kaupu või teenuseid osutades. Olukorras, kus maksumaksja võõrandab kaupu või teenuseid ainult seotud osapooltele, peavad omahinna arvestamise põhimõtted olema majanduslikult põhjendatud¹⁶¹. Autori hinnangul võiks toodud põhimõtte olla sätestatud ka Eesti siirdehindade regulatsioonis, mille kohaselt ei peaks olema ette nähtud kohustuslikku kuluarvestuse metoodikat, kuid maksumaksja peaks olema võimeline tõendama, et kasutatud kuluarvestuse metoodika on majanduslikult põhjendatud ning maksumaksja lähtuks samast kuluarvestuse metoodikast kauba müügihinna määramisel sõltumatule ostjale.

Võrdlusena on Saksamaa maksumaksjal õigus kasutada siirdehindade leidmisel nii tegelikke kui ka eelarvestatud kulusid¹⁶². Samuti ei ole nõutud, et omahinna arvestamise metoodika lähtuks kehtivatest raamatupidamise eeskirjadest. Praktikas on enim kasutamist leidnud tegelikel täiskuludel¹⁶³ põhinev omahinna arvestuse metoodika, sest eelarvelistel kuludel põhinev arvestusmeetod nõuab aastalõpu korrigeerimiste läbiviimist, mis omakorda on indikatsiooniks, et kohaldatud siirdehinnad ei vastanud aasta keskel turuväärtuse põhimõttele¹⁶⁴.

Kasumimarginaali suuruse määramisel on Saksamaa siirdehindade regulatsioon üldine, sätestades ainult nõude, et kasumimarginaal peab vastama tavapäraselt samas majandusharus teenitavale kasumile¹⁶⁵. Erialakirjanduses rõhutatakse, et lisatava kasumimarginaali suurus sõltub esmalt valitud omahinna arvestamise meetodist. Sõltuvalt sellest, kas omahinna arvestamisel võetakse

¹⁶¹ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 132. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

¹⁶² S. Schnorberger. The Cost-Plus Method: Determination of Margin and Cost. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 4, p 56.

¹⁶³ Täiskuludel põhinev omahinna arvestamise meetodi korral jagatakse kõik kulud tooteühikutele saades ühiku kogukulud. Osakulu võtab toote või teenuse arvestamise aluseks kõik selle tootmiseks kaasnevad kulud. Osakuluarvestuse puhul jaotatakse kulud esmalt püsi- ning muutuvkuludeks ning tooteühikule jagatakse ainult muutuvkulud. Püsikulusid tooteühikule ei kanta, vaid vaadeldakse kogusummas perioodi kuludena. T. Kivistik. Ettevõtte kuluarvestussüsteem. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.aktiva.ee/26040y/z2zARTICLEy238391.html>, 01. september 2006.

¹⁶⁴ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 27. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

¹⁶⁵ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 132. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

aluseks täiskuluarvestus või osakuluarvestus, on viimasel juhul lisatav kasumimarginaal suurem täiskuluarvestuse raames lisatavast kasumimarginaalist. Kuna osakuluarvestuse puhul ei sisalda omahind üldkulusid, siis peab kasumimarginaal katma erinevalt täiskuluarvestusest ka ettevõtja üldkulud¹⁶⁶.

Kasumimarginaal peab väljendama ettevõtja poolt täidetud funktsioone, kantud riske ning selleks kasutatud varasid. Sobiva kasumimarginaali määramisel tuleks esmalt lähtuda ettevõtja enda poolt sõltumatutele osapooltele kauba või teenuse müügitulust teenitud müügitulumarginaalist. Nimetatud tehingute puudumisel on võimalik lähtuda teiste tootjate poolt samal turul ning sama kauba või teenuse müügitulust teenitud müügitulumarginaalist. Edasimüügi meetodi juures peatusime küsimusel, kas edasimüüja peab saama kaetud kõik oma kulud või võib ta teatud tingimustel jääda ka kahjumisse ning jõudsin seisukohale, et kahjumi teenimine võib olla põhjendatud. Kas kahjumi teenimine on põhjendatud ka kulupõhise meetodi alusel siirdehinda määraval maksumaksjal? Määruse § 14 lg-te 1, 2 ning 3 grammatiliselt tõlgendamisel võiks jõuda järeldusele, et ka kulupõhise meetodi rakendamisel peaks maksumaksja teenima alati kasumit. Antud juhul nõustub autor toodud seisukohaga ja seda põhjusel, et erinevalt edasimüüjast kannab kulupõhist meetodit rakendav maksumaksja üldjuhul piiratud riske. Kahjumi teenimine oleks põhjendatud eelkõige olukorras, kus kulupõhist meetodit rakendav maksumaksja kannaks olulisi tehinguga seotud riske. Seda ta aga üldjuhul ei kannaks.

Kasumimarginaali määramisel tuleb eristada kahte olukorda. Esimesel juhul on tootjaks kontserniettevõtja, mis osutab tellijale ainult kauba tootmisteenust või vahendab teenuse osutamist. Sellisel juhul ei pea omavahel võrreldavate tehingute puhul tegemist olema sarnaste kaupade tootmisega, sest majandusliku sisu poolest ei osteta kaupu, vaid nende tootmise teenust¹⁶⁷.

Teisel juhul on tootjaks kontserniettevõtja, kes kannab kõik tootmisega seotud riskid, alustades toote väljatöötamisest ning lõpetades selle turustamisega. Sellisel juhul on müüdava kaubaga sarnase kauba võrdlemine olulise tähtsusega. Tootja poolt teenitav kasumimarginaal sõltub välja

¹⁶⁶ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 2. ptk 28. viide. (Käesoleva töö autori valduses).

¹⁶⁷ International Transfer Pricing eBook 2003 2. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

töötatud kauba turuhinnast, sisaldades kasumit tootja poolt kantud riski eest¹⁶⁸. Sarnast eristamist on võimalik läbi viia ka kontsernisiseselt osutatud teenuste hinnale marginaali leidmisel¹⁶⁹.

Toodud kolme meetodit loetakse traditsioonilisteks siirdehinna määramise meetoditeks. OECD Juhend soovitab kasutada esmajoones neid viidatud meetodeid. Majandustehingute keerukuse tõttu on teatud juhtudel vajalik kasutada keerulisemaid meetodeid, mida käsitleme alljärgnevalt.

2.3. Alternatiivsed siirdehindade määramise meetodid

Majandustehingute muutumisel üha komplekssemateks ning keerulisemateks, milles osalevad paljud omavahel seotud ettevõtjad, võib olla raske eristada tehingupoolte poolt täidetud funktsioone, kantud riske ning kasutatud rahalisi vahendeid. Seetõttu on OECD Juhendis eelpool käsitletud traditsiooniliste meetodite kõrval sätestatud alternatiivsed meetodid, mis üritavad määrata kauba või teenuse siirdehinna lähtudes iga tehingupoolte panusest lõplikult teenitud kasumisse¹⁷⁰. Selliste alternatiivsete meetoditena pakutakse OECD Juhendis välja jagatud kasumi

¹⁶⁸ International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

¹⁶⁹ Huvitav on siinkohas märkida, et mõned Euroopa Liidu liikmesriigid on kehtestanud väikseimad kasumimarginaalid, mida ettevõtjal on võimalik juurdehindluse meetodi korral rakendada. Näiteks Belgias on kehtestatud erireeglid püsivatele tegevuskohtadele ning kontsernisiseselt osutatavatele teenustele. Kui püsival tegevuskohal ei ole koostatud siirdehindade dokumentatsiooni, ei tohi püsivale tegevuskohale omistatav kasum jääda väiksemaks 10%-st müügitulust. Näitena peab kaupade logistika korraldamiselt teenitava kasumimarginaali suurus olema vähemalt 5 % ning turuuuringute läbiviimiselt teenitava kasumimarginaali suurus peab olema vähemalt 10 % sellega kaasnevatest kuludest, kui ettevõtjal ei ole koostatud siirdehindade dokumentatsiooni, millega on põhjendatud madalama juurdehindluse lisamine. Vt: D. Crem. Margin and Cost Base for Applying the Cost-Plus Method. –International Transfer Pricing Journal, 1999, nr 1, lk 15.

¹⁷⁰ 1979. aasta OECD siirdehindade määramise juhend sisaldas ainult 3 eelpool käsitletud meetodit. Alternatiivsed siirdehinna määramise meetodid lisati 1995. aasta OECD Juhendisse eelkõige vastureaktsioonina Ameerika Ühendriikidele. Nimelt võimaldas senikehtunud siirdehindade regulatsioon (Internal Revenue Code § 351) Ameerika Ühendriikides tegutsevatel ravimiettevõtjatel teostada ravimiuuringuid Ameerika Ühendriikides (arvates seega maksustatavast tulust maha uuringutega seotud kulutused), kuid uuringu tulemusena loodud intellektuaalsed õigused tekkisid teistes riikides asutatud tütarettevõtjatel (peamiselt asutatud riikides nagu Costa Rica ja Puerto Rico). Reaktsioonina tekkinud olukorrale ning arvestades ka üha komplitseeritumaks ning keerulisemaks muutnud majandustehinguid seotud osapoolte vahel, milles ei ole alati võimalik eristada iga tehingupoolte poolt täidetavaid funktsioone ning kantavaid riske, sätestasid Ameerika Ühendriigid siirdehindade määramise meetodina ettevõtja kasumist lähtuva meetodi –võrreldava kasumi meetodi (ik *comparable profit method*). Võrreldava kasumi meetodi kohaselt määrati seotud ettevõtja kasum lähtudes sarnase sõltumatu ettevõtja kasumist ning kasumi jaotamise meetodi korral jaotati seotud osapoolte vahel teenitud kasum tehingupoolte vahel sõltuvalt nende poolt täidetud funktsioonidest, selleks kasutatud varades ning kantud riskidest. Vältimaks olukorda, kus maksumaksjad, kartes võimalikke sanktsioone Ameerika Ühendriikides asuvatele seotud tehingupooltele, asuvad maksustatavat kasumit allokeerima Ameerika Ühendriikides asuvale tehingupooltele, töötas OECD välja alternatiivsed siirdehinna määramise meetodid. Vt: H. Hamaekers. Arm's Length- How Long? –International Transfer Pricing Journal, 2001, nr 3, lk 31.

meetod (ingl *profit split method*) ja tehingupõhine tootluse meetod (ingl *transactional net margin method*).

OECD Juhendi III peatükk käsitleb nimetatud alternatiivseid meetodeid, mida on võimalik kohaldada olukordades, mil traditsioonilised siirdehindande määramise meetodid ei anna usaldusväärseid tulemusi või neid ei ole võimalik üldse rakendada. Erialakirjanduses vaieldakse, kas alternatiivsed meetodid lähtuvad üldse turuväärtuse standardist või on tegemist valemipõhise jaotamise meetoditega, mille puhul leitakse maksustatava tulu suurus mitte lähtudes eeldusest, milline tulu oleks ettevõtjale jäänud sõltumatult tegutsenuna, vaid selle suurus leitakse teatud objektiivsete kriteeriumite alusel (nt liikmesriigis toimuva müügitulu või tööjõukulude suhe kontserni kogumüüki või tööjõukuludesse)¹⁷¹.

Samas võrreldakse sarnaselt traditsioonilistele meetoditele ka alternatiivsete meetodite puhul vaatlusalust tehingut sõltumatute osapoolte vahel teostatud tehingutega¹⁷². See asjaolu annab alust väita, et ka alternatiivsed meetodid lähtuvad sarnaste tehingute turuhinnast. Erialakirjanduses on asutud seisukohale, et sõltumatud turuosalisel määravad tihti müüdavate kaupade või osutatavate teenuste hinna lähtudes teenitavast kasumimarginaalist (elk lähtuvad kas edasimüügi hinna meetodist või kulupõhisest meetodist)¹⁷³. Harva peavad sõltumatud osapooled läbirääkimisi lähtudes alternatiivsetes meetodites toodud põhimõtetest. Seetõttu on kõik nimetatud alternatiivsed meetodid ühesuguse kaaluga ning erinevalt traditsioonilistest meetoditest ei ole võimalik välja tuua kõige primaarsemat¹⁷⁴.

Alternatiivseid meetodeid kasutatakse eelkõige olukordades, kus omavahel seotud tehingupoolte vahel teostatud tehingud on omavahel niivõrd tihedalt seotud, et neid ei ole võimalik üksikult hinnata. Selliseks näiteks võib tuua panga- või kindlustusteenused, mille puhul sisaldab üks teenustepakett rida erinevaid teenuseid¹⁷⁵. Samuti kasutatakse neid meetodeid praktikas ka

¹⁷¹ Lähemalt käesoleva töö 2.1.2. ptk (lk 42 jj).

¹⁷² H. Hamaekers. The Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 5, p 90.

¹⁷³ A. Casley. The Basic Framework of the Cost-Plus Method. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 4, p 38.

¹⁷⁴ H. Hamaekers. Arm's Length- How Long? – International Transfer Pricing Journal, 2001, No 3, p 35.

¹⁷⁵ H. Liebman, O. Rousselle. VAT Treatment of the Composite Supplies. – International VAT Monitor, 2006, No 4, p 110.

hindamaks traditsioonilistel meetoditel saadud tulemuste usaldusväärsust¹⁷⁶. Kui näiteks edasimüügi hinna meetodil on leitud vastav siirdehind tootja ja sellega seotud edasimüüja vahel kauba võõrandamiseks, siis on võimalik jagatud kasumi meetodil kontrollida leitud siirdehinna usaldusväärsust¹⁷⁷.

Enne konkreetsete meetodite juurde asumist käsitleme ühte hetkel erialakirjanduses aktuaalset küsimust, milleks on veelahe Ameerika Ühendriikide ja OECD poolt kehtestatud kasumipõhiste meetodite vahel. Diskussiooni teravik langeb küsimusele, kas kasumipõhised siirdehindade määramise meetodid (eelkõige Ameerika Ühendriikide poolt sätestatud võrdleva kasumi meetod (ingl *comparable profit method*) lähtuvad turuväärtuse standardist. Kui vastus esitatud küsimusele on eitav, võib tekkida oht, et maksustatav tulu piiriüleses tehingus ei jaotu Ameerika Ühendriikide ja OECD Juhendit järgiva riigi vahel õiglaselt, lähtuvalt turuväärtuse standardist, vaid toimub kas sama tulu topeltmaksustamine või jääb osa tulust üldse maksustamata.

Ameerika Ühendriikides rakendatava võrdleva kasumi meetodi kohaselt ei võrrelda omavahel niivõrd sarnaste tehingute tingimusi (nagu seda teevad traditsioonilised meetodid), vaid hoopis sarnase majandustegevusega ettevõtjate majandustegevuse rentaablust väljendavaid näitajaid (nt *EBIT* – kasum enne intresse ning tulumaksu, *Berry suhtarv* – brutokasumi suhe tegevuskuludesse, *ROE* – puhaskasumi suhe omakapitali). Meetodi kohaselt omistatakse seotud osapoolle sama rentaablus, mille teenisid sõltumatud osapooled sarnasel tegevusalal. Lähtuvalt omistatavast rentaablustest arvestatakse seotud osapoolle maksustatava kasumi suurus¹⁷⁸.

OECD Juhend sätestab sarnase meetodina tehingupõhise tootluse meetodi (ingl *transactional net margin method*). Sarnaselt võrdleva kasumi meetodiga võrreldakse omavahel seotud osapoolle ning sõltumatu tehingupoolle poolt sarnaste tehingute rentaablust. Erinevalt võrdleva kasumi meetodist on tehingupõhise tootluse meetodi rakendamine piiratud aga järgmiste tingimustega:

¹⁷⁶ Teisalt on viimasel ajal erialakirjanduses avaldatud suhteliselt arvukalt artikleid erinevate kasumipõhiste meetodite rakendamiseks ning nähtud neis võimalust leidmaks keerukate tehingute siirdehindu.

¹⁷⁷ International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

¹⁷⁸ H. Hamaekers. The Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 5, p 92.

- a) tehingupõhist tootluse meetodit on lubatud kasutada vaid äärmistel juhtudel, mil tehingu siirdehinda ei ole võimalik leida teiste meetoditega (s.t traditsiooniliste meetoditega)¹⁷⁹,
- b) võrdluse aluseks võetakse omavahel sarnased tehingud¹⁸⁰,
- c) kui maksumaksja teenib tavapärasest madalamat kasumit, ei tohi tehingupõhine tootluse meetod allokeerida talle sõltumatute ettevõtjate poolt sarnastelt tehingutelt teenitavat keskmist kasumit, mis tooks kaasa maksumaksja täiendava maksukohustuse¹⁸¹.

Võrdleva kasumi meetodi rakendamine toimub vastavalt Ameerika Ühendriikide siirdehindade regulatsiooni kohaselt järgmiselt. Esmalt valitakse sobilik maksumaksja rentaablust kirjeldav näitaja (nt *EBIT* või *Berry suhtarv*). Teiseks valitakse välja sarnase majandustegevusega sõltumatud ettevõtjad, mille majandustulemuste põhjal arvutatakse sama rentaablusnäitaja¹⁸². Erinevus kahe meetodi vahel seisneb selles, et kui OECD Juhend nõuab ranget tehingute sarnasust, siis Ameerika Ühendriikide siirdehindade regulatsioon tõlgendab sarnasuse kriteeriumit laialt, mille tulemusena valitakse suur hulk sarnase majandustegevusega tegutsevaid sõltumatuid ettevõtjaid, mille majandustulemuste pinnalt arvestatud rentaablusnäitajad annavad ulatusliku võrdlusandmete vahemiku¹⁸³. Seejärel leitakse võrdleva kasumi meetodi kohaselt võrdlusandmete vahemikust esimene ja kolmas kvartiil¹⁸⁴, millisesse vahemikku jääb seotud osapoolle rentaablusnäitaja ning selle alusel leitud siirdehind loetakse vastavaks turuväärtusele¹⁸⁵.

¹⁷⁹ OECD Juhendi artikkel 3.2. sätestab inglise keeles: „Thus, in those exceptional cases in which the complexities of real life business put practical difficulties in the way of the application of the traditional transaction methods and provided all the safeguards set out in this Chapter are observed, application of the transactional profit method (profit split and transactional net margin method) may provide an approximation of transfer pricing in a manner consistent with the arm’s length principle.”

¹⁸⁰ OECD Juhendi artikkel 3.3. sätestab inglise keeles: „...which requires that the profits arising from particular controlled transactions be compared to the profits arising from comparable transactions between independent enterprises.”

¹⁸¹ OECD Juhendi artikkel 3.4. sätestab inglise keeles: „In no case should transactional profit methods be used so as to result in over-taxing enterprises mainly because they make profits lower than the average, or in under-taxing enterprises that make higher than average profits.”

¹⁸² P. Fris. The Transfer Pricing Agenda for Europe. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 8, p 131.

¹⁸³ Üheks peamiseks põhjuseks on Ameerika Ühendriikide siirdehindade regulatsioonis kehtestatud nn parima meetodi reegel (ik *best method rule*), mille kohaselt tuleb valida meetod, mille puhul on võimalik kasutada kõige parema võrreldavusastmega võrdlusmaterjali. Vt: H. Hamaekers. The Comparable Profits Method and the Arm’s Length Principle. –International Transfer Pricing Journal, 2003, nr 5, lk 92.

¹⁸⁴ Kvartiilid on statistilised näitajad, mis jaotavad korrastatud statistilise arvrea neljaks võrdse arvu liikmetega osaks. Vt: V. Tamm. Statistika. Baasmõisted ja –meetodid majanduses. Tartu Ülikooli Kirjastus, 1996, lk 54.

¹⁸⁵ H. Hamaekers. The Comparable Profits Method and the Arm’s Length Principle. –International Transfer Pricing Journal, 2003, No 5, p 92.

Erinevalt võrdleva kasumi meetodist on tehingupõhise tootluse meetodi rakendamine lubatud vaid juhul, kui teiste meetoditega ei ole võimalik tehingu siirdehinda leida. Seega on meetodit võimalik rakendada vaid äärmistel juhtudel. Teiseks nõutakse tehingupõhise tootluse meetodi rakendamisel võrdlusandmete kõrget sarnasusastet ehk võrreldava sõltumatu ettevõtja majandustegevus peab olema väga sarnane seotud tehingupoole majandustegevusega (erinevalt võrreldava kasumi meetodist ei lähtuta ettevõtjate üldisest majandustegevusest, vaid tähelepanu on pööratud tehingute võrdlemisele)¹⁸⁶. Kolmandaks ei võimalda võrdleva kasumi meetodi rakendamine võtta arvesse olukordi, kus seotud isikust maksumaksja majandustegevuse rentaablus jääb objektiivsetest asjaoludest tingituna alla keskmise.

Erialakirjanduses on väidetud, et võrreldava kasumi meetod ei lähtu turuväärtuse standardist, sest esiteks ei kasutata seda piiratud juhtudel, vaid tegemist on üldkasutatava meetodiga. Teiseks ei leita kauba või teenuse siirdehinda enam tehingu lõikes, vaid ettevõtja kogu majandustegevuse põhjal. Kolmandaks võib võrdlusandmete vahemik olla liialt lai selleks, et määrata usaldusväärselt tehingu turuhinda, mistõttu on väidetud, et võrreldava kasumi meetod ei lähtu turuväärtuse standardist¹⁸⁷.

Toodud erinevused võrreldava kasumi meetodi ning tehingupõhise tootluse meetodi vahel tingivad olukorra, kus mõlemad piiriülese tehingu riigid ei jaota maksubaasi omavahel enam turuväärtuse standardist lähtuvalt. Selle tulemusena allokeeritakse Ameerika Ühendriikidesse enam maksustatavat tulu juhul, kui seotud tehingupool teenib keskmisest madalamat kasumit ning vastupidi juhul, kui kontserniettevõtja poolt teenitav kasumimarginaal on tavapärasest kõrgem. Arvestades, et võrreldava kasumi meetodi puhul on tegemist laialdaselt rakendatava meetodiga, omab see ka tegelikku tähtsust maksubaasi jaotamisel riikide vahel.

Vastuväidetena on toodud, et võrdleva kasumi ja tehingupõhise tootluse meetodite erinevus ei ole põhimõttelist laadi ning kitsaskohad on võimalik ületada¹⁸⁸. Lühidalt on vastuargumendid järgmised. Esiteks ei sätesta OECD Juhendi artikkel 3.2, et tehingupõhise tootluse meetodi

¹⁸⁶ H. Hamaekers. The Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 5, p 92.

¹⁸⁷ H. Hamaekers. The Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 5, p 92.

¹⁸⁸ A. Casley. Transactional Net Margin Method, Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 9, p 162.

rakendamine oleks erandlik, vaid pigem peetakse silmas, et erandlik on olukord, kus ei ole kättesaadavaid võrdlusandmeid traditsiooniliste siirdehinna määramise meetodite rakendamiseks¹⁸⁹. Teiseks nõuavad nii Ameerika Ühendriikide maksukoodeks kui ka OECD Juhend, et võrdlusandmete leidmisel tuleb hinnata eelkõige tehingupoolte funktsioone, mistõttu ei ole niivõrd oluline tehinguobjektiks olev kaup või teenus. Kolmandaks võib ka OECD Juhendi rakendamisel olla olukordi, mil seotud ettevõtjale omistatakse maksustamise eesmärgil enam kasumit, kui ta oleks teeninud sõltumatu osapoolena.

Autori hinnangul ei ole vastuargumendid piisavad kummutamaks võrdleva kasumi meetodile osaks saanud kriitikat. Peamine probleem seisneb autori hinnangul asjaolus, et võrdleva meetodi puhul ei analüüsita enam tehingutingimuste sarnasust (st sõltumatute osapoolte täidetud funktsioone), vaid võrreldakse ettevõtjate kasumit. Selleks võetakse suur hulk sarnasel tegevusalal tegutsevaid ettevõtjaid, mille poolt täidetavad funktsioonid võivad oluliselt erineda seotud tehingupoolte täidetavatest funktsioonidest. Seetõttu ei kaalu võrreldavate sõltumatute osapoolte suur arv üles ebatäpsust ning puudusi tehingupoolte funktsioonide analüüsimises. Võrdleva kasumi meetodi puhul on seetõttu autori hinnangul tegemist pigem tulu valemipõhise allokeerimise kui turuväärtuse standardile vastava meetodiga.

Teiseks ja isegi olulisemaks vastuargumendiks võrdleva kasumi meetodile on autori hinnangul väide, et tegelikkuses sõltumatud ettevõtjad ei määratle tehingutingimusi lähtuvalt tehingust teenitud kasumist. Tehingupooled küll arvestavad hinna määramisel tehinguga seotud kulusid, kuid tegemist on pelgalt hinnanguga ning tegelikult teenitav kasum võib oluliselt erineda eelarvestatust. Võrdleva kasumi meetod jaotab aga juba teenitud kasumi tehingupoolte vahel pärast tehingu lõpetamist. Seetõttu on autori hinnangul võrdleva kasumi meetodi rakendamine küsitav, sest sõltumatud osapooled määravad tegelikkuses tehinguhinna enne tehingut (ld *ex ante*), mitte aga pärast selle toimumist (ld *ex post*).

¹⁸⁹ OECD Juhendi artikkel 3.2. sätestab inglise keeles: "... It is unusual to find enterprises entering into transactions in which profit is a condition "made or imposed" in the transaction. In fact, enterprises rarely if ever use a transactional profit method to establish their prices. ... Thus, in those exceptional cases in which the complexities of real life business put practical difficulties in the way of the application of the traditional transaction methods and provided all the safeguards set in this Chapter are observed, application of the transactional profit methods (profit split and transactional net margin method) may provide an approximation of transfer pricing in a manner consistent with the arm's length principle."

Remargi korras olgu küll märgitud, et võrdleva kasumi meetodil on siiski üks eelis – selle lihtsus. Üha keerulisemas ärimaailmas, kus õigete siirdehindade leidmine muutub aina komplitseeritumaks, on siirdehinna määramise lihtsus ning selgus oluliseks kriteeriumiks hindamaks meetodi headust¹⁹⁰. Kahjuks ei kaalu see üles võimalikku topeltnaksustamise ohtu.

2.3.1. Jagatud kasumi meetod (ingl *profit split method*)

Jagatud kasumi meetodi kohaselt üritatakse analüüsida iga ettevõtja funktsionaalset panust tehingust saadud kasumisse ning seejärel jagatakse saadud kasum vastavalt iga ettevõtja panusele. Meetodi rakendamiseks määratakse esmalt kasumi suurus, mida seotud osapooled teenisid omavahel teostatud tehingutest¹⁹¹. Järgnevalt jaotatakse kasum tehingupoolte vahel viisil, millisel oleks kasum jaotunud sõltumatute tehingupoolte vahel, arvestades nende poolt täidetud funktsioone, kantud riske ning kasutatud varasid¹⁹². Sarnaselt sisustab jagatud kasumi meetodi mõiste ka Eesti siirdehindade regulatsioon¹⁹³.

Jagatud kasumi meetodit kasutatakse eelkõige olukordades, kus siirdehinna määramisel omab olulist tähtsust intellektuaalne omand, mille hinda konkreetsetes tehingus võib olla keeruline hinnata¹⁹⁴. Teiseks peamiseks valdkonnaks, kus jagatud kasumi meetodit kasutatakse laiemalt, on pangandussektor. Rahvusvahelises panganduses sisaldab tavapärane finantstehing palju erinevaid pangasiseseid tehinguid, mida osutatakse ainult kontsernisiseselt ning milliseid üldjuhul sõltumatutelt tehingupooltelt ei ole võimalik sisse osta¹⁹⁵. Jagatud kasumi meetodit on võimalik kasutada olukorras, mil erinevad kontserniettevõtja poolt teostatavad funktsioonid ning

¹⁹⁰ Euroopa Komisjoni Siirdehindade Foorumi (ik *EU Joint Transfer Pricing Forum*) on siirdehindade määramise meetodite rakendamise seadnud üheks oma eesmärgiks. Vt: European Commission. The EU Joint Transfer Pricing Forum Issues for Debate. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/docs/jtpf003_en.pdf, 21. jaanuar 2006.

¹⁹¹ I. Kocmankova. Fundamentals of Transfer Pricing. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 3, p 64.

¹⁹² OECD Juhendi artikkel 3.5. sätestab inglise keeles: „Under similar circumstances, independent enterprises might decide to set up a form of partnership and agree to a form of profit split. Accordingly, the profit split method seeks to eliminate the effect on profits of special conditions made or imposed in a controlled transaction (...) by determining the division of profits that independent enterprises would have expected to realise from engaging in the transaction or transactions. ... The contribution of each enterprise is based upon a functional analysis...”

¹⁹³ Määruse § 15 lg 2 sätestab: „Meetodi alusel määratakse kindlaks kasum, mida seotud isikud kontrollitud tehingust peaksid saama ning pärast tegevusanalüüsi jagatakse see kasum tehingupoolte vahel majanduslikult põhjendatud viisil, nagu oleksid sarnasest tehingust saadud kasumi jaganud mitteseotud isikud. Kasumi jagamise aluseks võib võtta tehingu täitmisel kasutatud varad, nende tootluse või võetud riskid. Kui seotud isikud müüvad mitut liiki tooteid või teenuseid, kasutatakse meetodit iga toote- või teenusegrupi kohta eraldi”.

¹⁹⁴ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 28. viide (Käesoleva töö autori valduses).

¹⁹⁵ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 27. viide (Käesoleva töö autori valduses).

toimingud on sedavõrd iseseisvad, et neid on võimalik selgelt eristada ning hinnata osutatud panust rahaliselt¹⁹⁶. Toodud põhjuseid on nimetatud ka Määruse § 15 lg-s 1 kui jagatud kasumi meetodi rakendamise tüüpolukordi.

Jagatud kasumi meetodi alusel siirdehindade määramisel on vajalik tuvastada, kuidas jaotusid kasumid omavahel sõltumatute osapoolte vahel, mis teostaksid hinnatavaga võrreldes samu tehinguid. Kuna selline informatsioon ei ole üldjuhul avalikult kättesaadav, põhineb saadud siirdehind suurel määral hinnangutel¹⁹⁷.

Siirdehinna leidmisel on vajalik arvutada kõigi tehinguosaliste poolt teenitavad tulud ning sellega kaasnevad kulud. Kui näiteks kontsernis teostatakse ühes riigis asuvas tütarettevõtjas toote arendustegevust ja tootmist ning teises riigis asuvas tütarettevõtjas müügi ja müügi järgse hoolduse teenust, peaks mõlemale ettevõtjale omistama esmalt sellega kaasnenud kulud ja lähtudes kantud riskidest ning täidetud funktsioonidest, omistama ettevõtjatele vastava proportsiooni lõplikult teenitud kasumist. Tegemist on väga keerulise ülesandega, sest erinevates riikides teenitavad kasumimarginaalid ning kulubaas¹⁹⁸ võivad olla äärmiselt erinevad¹⁹⁹.

Jagatud kasumi meetodi eeliseks on asjaolu, et selle kohaldamiseks ei ole vajalik sõltumatute osapoolte vahel toimunud tehinguid, mida võrrelda omavahel seotud osapoolte vahel teostatud tehingutega. Kogukasum jagatakse tehingus osalenud ettevõtjate vahel, aluseks võttes iga ettevõtja panust. Seejuures on võimalik arvesse võtta asjaolusid, mis sõltumatute osapoolte vahel tehtavates tehingutes ei esine (nt kaubamärgi tasu)²⁰⁰. Teiseks jagatud kasumi meetodi eeliseks on

²¹⁵ International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

¹⁹⁷ I. Kocmankova. Fundamentals of Transfer Pricing. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 3, p 64.

¹⁹⁸ Üheks kulubaasi mõjutavaks teguriks on muuhulgas seadusandlik regulatsioon, mis ühes riigis võib nõuda keskkonnamääruste investeringute suurendamist, kuid teises mitte. Loomulikult on ka maksuõigus üheks olulisemaks kulubaasi mõjutajaks.

¹⁹⁹ International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²⁰⁰ OECD Juhendi artikkel 3.6. sätestab inglise keeles: „One strength of the profit split method is that it generally does not rely directly on closely comparable transactions, and it can therefore be used in cases when no such transactions between independent enterprises can be identified. The allocation of profit is based on the division of functions between the associated enterprises themselves...”

asjaolu, et kasumi jaotamisel osapoolte vahel ei teki üldjuhul olukorda, milles üks osapool teenib ülemäärast kasumit ning teine võib saada tehingust ebaproportsionaalselt suurt kahjumit²⁰¹.

Jagatud kasumi meetodi puuduseks on esmajoones asjaolu, et erinevalt turuinformatsioonile võetakse aluseks erinevates riikides toimuvad majandustehingud, mille kohta infot on nii maksuhalduril kui ka seotud ettevõtjatel keeruline saada. Teiseks meetodi puuduseks on asjaolu, et iga seotud osapoolle panust konkreetsesse tehingusse on keeruline hinnata. Näiteks võib see seisneda ühe poole aktiivses tegutsemises ning teisele poolele rahaliste vahendite võimaldamises. Osapoolte panust tehingus on keeruline hinnata, sest sellisel juhul tuleks anda nii kasutatud kapitalile kui ka tehtud tööle oma kaal ning hind²⁰².

Määruse § 15 lg 4 kohaselt on võimalik jagatud kasumi meetodit rakendada kahel viisil. Esiteks on võimalik jaotada kogu kontrollitud tehingus teenitud kasum tehingupoolte vahel sõltuvalt nende panustest. Teiseks on võimalik jaotada tehingust teenitud kasum kaheks. Esmalt jaotakse tehingupoolte vahel nn tavapärane kasum ehk kasum, mida tehingupooled oleksid tavapäraselt teeninud vastavaid funktsioone täites, riske kandes ning varasid kasutades. Pärast nn tavapärase kasumi jaotamist allesjääv nn ekstrakasum jaotakse tehingupoolte vahel lähtuvalt sellest, kelle panuse tõttu nn ekstrakasum teeniti. Tavapäraselt on selleks intellektuaalne omand, mis võimaldab teenida tavapäraselt suuremaid kasumeid.

2.3.2. Tehingupõhine tootluse meetod (ingl *transactional net margin method*)

Jagatud kasumi meetodi kõrval on kasutusel ka tehingupõhine tootluse meetod, mille kohaselt jaotatakse tehingute tulemusena tekkinud kogukasum tehingupoolte vahel, lähtudes sarnaste

²⁰¹ OECD Juhendi artikkel 3.7. sätestab inglise keeles: “ Another strength is that under the profit split method, it is likely that either party to the controlled transaction will be left with the extreme an improbable profit result, since both parties to the transaction are evaluated...”.

²⁰² OECD Juhendi artikkel 3.8. sätestab inglise keeles: „...One of such weakness is that external market data considered in valuing the contribution each associated enterprise makes to the controlled transactions will be less closely connected to those transactions than is the case with the other available methods...”. OECD Juhendi artikkel 3.9. sätestab inglise keeles: “A second weakness relates to difficulties in applying the profit split method. On first review, the profit split method may appear readily accessible to both taxpayers and tax administrations because it tends to rely less on information about independent enterprises. However, associated enterprises and administrations alike may have difficulties accessing information from foreign affiliates... Moreover, independent enterprises do not ordinarily use the profit split method to determine their transfer pricing (except perhaps in joint ventures)...”

sõltumatute ettevõtjate poolt sarnastelt tehingutelt teenitavast kasumimarginaalist²⁰³. Tehingupõhise tootluse meetodi rakendamist on lühidalt käsitletud peatüki sissejuhatavas osas.

Tegemist on meetodiga, mis sätestati analoogina USA siirdehindade maksuregulatsioonis kehtiva võrdleva kasumi meetodile (ingl *comparable profits method*). Seetõttu sarnaneb käsitletav meetod kulupõhisele ning edasimüügi hinna meetoditele²⁰⁴. Lisatav kasumimarginaal peaks vastama kasumi suurusele, mida vastav ettevõtja teeniks täites samu funktsioone, kasutades sama hulka kapitali või kandes sarnast riski võrreldes sõltumatu tehingupoolega.

Lisaks siirdehinna määramisele olukorras, kus ei ole võimalik rakendada traditsionaalseid meetodeid (eelkõige kulupõhine meetod ning edasimüügi hinna meetod), kasutatakse tehingupõhist tootluse meetodit siirdehindade õigsuse testimisel. Ettevõtja madal bruto- või tegevuskasum võrrelduna teiste ettevõtjate näitajatega on praktikas tihtipeale aluseks maksurevisjoni algatamisele, mistõttu sarnaselt maksuhaldurile kasutavad ka maksumaksjad tehingupõhist tootluse meetodit siirdehindade sobivuse kontrollimisel²⁰⁵.

Määruse § 16 lg 3 kohaselt ei ole tehingupõhist tootluse meetodit võimalik kasutada olukorras, kui kontrollitud tehingu täitmiseks on kasutatud intellektuaalset omandit ehk tehinguga on seetõttu teenitud tavapäraselt suuremat kasumit.

²⁰³ OECD Juhendi artikkel 3.26 sätestab inglise keeles: „The transactional net margin method examines the net profit margin relative to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets) that a taxpayer realizes from a controlled transaction (...). This means in particular that the net margin of the taxpayer from the controlled transaction (...) should ideally be established by reference to the net margin that the same taxpayer earns in comparable uncontrolled transactions.”

²⁰⁴ OECD Juhendi artikkel 3.26 sätestab inglise keeles: „...Thus, a transactional net margin method operates in a manner similar to the cost plus and resale price methods“.

²⁰⁵ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 30. viide (Käesoleva töö autori valduses).

3. Siirdehinna määramise menetlus

3.1. Menetluse etapid ja üldpõhimõtted

Siirdehindade regulatsiooni kehtestamisel ei piisa ainuüksi rakendatavate meetodite sätestamisest, vaid reguleerida tuleb kogu siirdehindade määramise menetlust. Ühelt poolt on see eelduseks meetodite õigeks rakendamiseks, kuid teisalt on sellel kanda õiguskindluse ning õigusselguse funktsioon. Avalik-õiguslik regulatsioon peab olema piisavalt täpne, et võimaldada kohustatud subjektidel seda mõista ning käituda sellele vastavalt. Selles peatükis analüüsime, kuidas peaks välja nägema siirdehindade määramise menetlus ning käsitleme erialakirjanduses esile tõstetud sõlmküsimusi.

Siirdehindade menetlus on üles ehitatud eesmärgiga leida hinnatava tehinguga võimalikult sarnane võrreldav turutingimustel teostatud tehing. Erinevate kaupade ja teenuste turuhind kujuneb erinevalt. Mõnede kaupade korral jääb müüja poolt teenitav kasumimarginaal pika aja vältel suhteliselt kõrgeks, teiste kaupade puhul on müüjatel võimalik teenida ainult mõõdukast kasumit. Teisalt võivad samu kaupu või teenuseid pakkuvad ettevõtjad teenida erinevaid kasumimarginaale sõltuvalt erinevatest osutatavatest lisateenustest (nt pikem müügigarantii tähtaeg) või majandustegevuse efektiivsusest. Toodud näited kinnitavad fakti, et iga kauba või teenuse turuhind kujuneb vastaval ajahetkel arvesse võttes konkreetseid asjaolusid. Sama põhimõtet tuleb rakendada ka siirdehindade määramisel. Õige siirdehinna määramisel tuleb arvesse võtta ühelt poolt nii tehingu tingimusi kui ka tehingupooltest mittesõltuvaid väliseid asjaolusid²⁰⁶.

Enne siirdehindade määramise erinevate etappide juurde asumist peatume tehingu majandusliku sisu tõlgendamise juures. Maksuõiguses on aktsepteeritud põhimõtet, mille kohaselt lähtutakse

²⁰⁶ International Transfer Pricing eBook 2004 4. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

maksustamisel tehingu majanduslikust sisust²⁰⁷. Seetõttu lähtutakse siirdehindade määramisel tehingu tegelikust majanduslikust sisust. Siirdehindade määramise puhul tõusetub viidatud küsimus vahest ehk kõige teravamalt võrreldes teiste maksuarvestuse valdkondadega. Seda peamiselt põhjusel, et kontsernisisesed majandussuhted on vormivabamad võrreldes tehingutega, mis on teostatud sõltumatute osapoolte vahel. Erinevalt sõltumatute osapooltega tehtavatest tehingutest võivad kontserniettevõtjad teha üksteisega tehinguid ka tasuta, millisel puhul ei kajastata neid ka tehingupoolte raamatupidamises. Siirdehindade määramise seisukohast on aga olulised igasugused seotud isikute vahel toimunud tehingud, mille käigus pooled annavad üksteisele üle hüvesid.

Tõstatatud küsimuse selgitamiseks toome näite, mille kohaselt teises riigis asuva emaettevõtja finantsjuht korraldab Eestis asuva tütarettevõtja raamatupidamist välisriigist telefonitsi ja periooditi tütarettevõtjat külastades. Pooled ei ole pidanud vajalikuks sõlmida kirjalikku lepingut sätestamaks osutatava teenuse sisu ning reguleerimaks poolte õigusi ja kohustusi. Emaettevõtja osutab teenust tasuta ning ei pea seetõttu ka arvestust tehtud tööga seotud kulutuste või selleks kulunud aja üle. Põhjusel, et pooled ei arvelda osutatud tasuta teenuse osas, ei kajastu see ka poolte raamatupidamises.

Samas tuleb osutatud teenust arvestada siirdehindade määramisel hoolimata asjaolust, kas raamatupidamisalase konsultatsiooni eest on emaettevõtja arve esitanud või mitte ning kas teenuse osutamiseks on pooled lepingu sõlminud²⁰⁸.

Toodud näide on vaid illustreerimaks, kui laia hulka tehinguid siirdehindade maksustamise regulatsioon hõlmab ning kui palju erinevaid küsimusi ning kitsaskohti võib selle käigus maksumaksjal üles kerkida. Seetõttu on alljärgnevad siirdehinna määramise etapid tinglikud ning mitteformaalsed, mille rakendamisel peab hindaja alati arvestama konkreetse tehingu eripärasid.

²⁰⁷ Nimetatud põhimõtte on sätestatud ka maksukorralduse seaduse §-s 84, mille kohaselt: „Kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.“

²⁰⁸ Tegelikult tuleks seda arvestada ka kehtiva tulumaksuseaduse kontekstis, sest emaettevõtja poolt kantud kulutused tütarettevõtjale tasuta konsultatsiooni andmisel võivad olla käsitletavad tulumaksuseaduse § 51 lg 2 p 4 kohaselt ettevõtlusega mitteseotud kuludena, mis kuuluvad maksustamisele tulumaksumääraga 23/77.

Teise olulise aspektina siirdehindade puhul tuleb tähele panna, et siirdehindade reeglistik reguleerib ainult maksustatava tulu arvestamist. Siirdehindade regulatsioon ei mõjuta osapoolte poolt võetud lepingulisi õigusi ja kohustusi üksteise ees ning neid tuleb täita hoolimata sellest, kas tehingu hind vastab turuväärtuse standardile või mitte. Samuti on maksukohustuslane kohustatud oma raamatupidamises kajastama tehingupoolte vahel kokku lepitud hinda ning ka olukorras, kui maksuhaldur korrigeerib maksustamise eesmärgil siirdehindu, ei ole see aluseks maksukohustuslase raamatupidamises kauba või teenuse hinna muutmiseks²⁰⁹. Sellist seisukohta on kinnitanud ka Riigikohus²¹⁰.

Siirdehinna määramise menetlus algab üldjuhul majandusharu analüüsiga, mille eesmärk on saada ülevaade selle majanduslikest aspektidest ning eripäradest. Eelkõige tuleks saada arusaamine müüdavatest toodetest või teenustest ning mõista, kuidas ja millisel määral intellektuaalne omand mõjutab kauba või teenuse müügiedu. Samuti tuleks saada vastus küsimusele, millest sõltub vastavas turusegmendis ettevõtja majanduslik edu. Näiteks ravimitootjate puhul peetakse üldjuhul nende edukuse aluseks arendustööd, mille tulemusena töötatakse välja konkurentidest efektiivsem ravim. Seetõttu sõltub ravimitootja majanduslik edukus eelkõige tootearendusest ning ostjad on valmis tasuma efektiivse ravimi eest kõrgemat hinda võrreldes sarnaste vähemefektiivsete ravimitega. Samas võib teises riigis olla sotsiaaltoetused üles ehitatud viisil, mille kohaselt on ravimitootja peamiseks kliendiks riiklikud haiglad, mille poolt ostetava ravimi valik sõltub selle efektiivsuse ning uudsuse kõrval suures osas ka haigla eelarvest, mistõttu otsustavaks saab ravimi hind²¹¹.

Järgnevana tuleks läbi viia ettevõtja analüüs, mille eesmärgiks on selgitada välja selle peamised tugevused ning nõrkused võrreldes konkurentidega. Ettevõtja analüüsi kesksemaks ülesandeks on saada aru, millistest teguritest sõltub ettevõtja kasumlikkus. Lisaks tuleks leida ettevõtja kasumlikkus müüdavate toodete või osutatavate teenuste lõikes.

²⁰⁹ Sisuliselt võib siirdehindade korrigeerimise käigus muutuda raamatupidamises ainult tulumaksukulu rida kasumiaruandes.

²¹⁰ Riigikohtu määruse 4. oktoobrist 1999.a. K. Tenno ja E. Tamme kassatsioonkaebuste läbivaatamine haldusmenetluses tsiviilõiguslike asjaolude tuvastamise asjas punktis 3 on sätestatud: „...Ringkonnakohtu otsuse põhjendavas osas seoses maksuõigussuhtega tuvastatud asjaolu, et aktsiate kinkleping on teeseldud tehing ning seega tühine, ei mõjuta selle lepingu kehtivust tsiviilõiguslikes suhetes....“ - RT III 1999, 25, 238.

²¹¹ I. Arias. Sissejuhatus siirdehindade maksustamisse. Koolitus. Jurmala, Läti, 13.10.2005.

Kolmandaks tuleks viia läbi tegevusanalüüs. Selle käigus tuvastatakse, milline osapool on vastutav näiteks tootmise, tootearenduse, logistika korraldamise, müügi, turunduse või müügijärgse teeninduse eest. Funktsioonide kindlaksmääramise järel on võimalik klassifitseerida osapooli kas näiteks tootjatüüpi ettevõtjaks, müügiesindajaks, lepinguliseks tootearendajaks või teenuse osutajaks.

Oluline on märkida, et selles etapis tuleb funktsioonide kõrval kaardistada riskid, mida kontserniettevõtjad tehingutes kannavad. Sarnaselt funktsioonidele peavad tehingupoolte poolt kantavad riskid olema kompenseeritud teenitava suurema tulu kaudu. Erialakirjanduses on väidetud, et kolmest kriteeriumist – tehingus täidetavad funktsioonid, kantavad riskid ning kasutatavad varad, on riskide kandmine kõige olulisem elik osapool, kes kannab kõige olulisemaid tehinguga kaasnevaid riske, on õigustatud saama ka kõige suurema kasumi²¹².

Peale majandusharu ning ettevõtja analüüsi ja tehingupoolte funktsioonide, riskide ning tehingus kasutatavate varade määratlemist, tuleks valida siirdehinna leidmise meetod, mis sõltuvalt konkreetsetest asjaoludest sobib kõige paremini turuhinnast lähtuva siirdehinna määramiseks. Seejärel valitakse sarnased sõltumatud ettevõtjaid, mille poolt teostatud tehinguid on võimalik käsitleda võrdlusandmetena. Väljavalitud meetodi rakendamisel võrreldakse sõltumatute osapoolte vahel toimunud tehingute tingimusi ning püütakse leida võimalikult sarnane hind seotud osapoolte vahel toimunud tehingutele. Nii turutingimuste kui ka seotud ettevõtjate vahel toimuvate tehingute tingimuste muutumisel on vajalik korrigeerida vastavalt ka kasutatavaid siirdehindu, mistõttu kas kõik või ainult osad menetluse etapid tuleb uuesti läbi käia²¹³. Siirdehindade määramise menetlus lõpeb saadud tulemuste usaldusväärsuse kontrollimisega (finantsanalüüs) ning kogu protsessi dokumenteerimisega.

Siirdehindade määramise menetluse mahukuse tõttu pöörame alljärgnevalt tähelepanu vaid olulisematele etappidele käsitledes seejuures peamisi sõlmküsimusi.

²¹² Arias, I. Sissejuhatus siirdehinna maksustamisse. Koolitus. Jurmala, Läti, 13.10.2005.

²¹³ International Transfer Pricing eBook 2004 4. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

3.2. Tegevusanalüüs

Sõltumatute osapoolte vahel toimunud tehingus sõltub kauba või teenuse hind sellest, milliseid kohustusi pooled tehingu täitmisel kannavad. Siirdehinna määramiseks on oluline välja selgitada, milliseid funktsioone ning ülesandeid pooled kontrollitava tehingu käigus täidavad, kuidas on riskid jaotunud tehingupoolte vahel ning millised varad (sh intellektuaalne omand) on vastava tehinguga seotud²¹⁴. Selgitavalt märgib Määrus § 7 lg 1, et analüüsi läbiviimisel tuleb arvestada tehingus kasutatavat vara, kontserni struktuuri, kontsernisest funktsioonide jaotusest ja võetud riske ning saadavaid hüvesid ning tehingupoolte õigusliku staatust.

Tegevusanalüüs on vajalik eelkõige siirdehinna meetodi ning võrdlusandmete valikul. Seetõttu rõhutab ka Määruse § 7 lg 3, et kontrollitud tehing ei ole mitteseotud isikute vahelise tehinguga võrreldav, kui täidetud ülesannete, kasutatud vara või võetud riskide osas esineb olulisi erinevusi, mida ei ole võimalik korrigeerida.

Ettevõtja võib täita erinevaid funktsioone, nagu näiteks toote arendustegevus, toormaterjali sisseostu korraldamine ning kvaliteedi kontrollimine. Samas võib osa tootmisprotsessist, nagu näiteks majandustegevuse eelarvestamine, toodangu kvaliteedikontroll, toodangu pakkimine, olla täidetud tsentraalselt emaettevõtja poolt.

Siirdehinna määramise seisukohast ei ole piisav pelgalt funktsioonide määratlemine, vaid oluline on ka nende kaalu andmine konkreetse tehingu seisukohast. Seda rõhutab ka Määruse § 7 lg 2, mille kohaselt funktsioonide võrdlemisel ei ole määrav pelgalt täidetud funktsioonide hulk, vaid ka funktsioonide olulisus tehingupoolte jaoks, mis väljendub funktsioonide täitmise sageduses, sisus ning väärtuses tehingupooltele. Näitena võib teises riigis asuv tütarettevõtja olla kohustatud korraldama lisaks toodangu müügile ka selle reklaami. Ilmselt on reklaamitegevuse korraldamine laiatarbekaupade puhul olulisema kaaluga kui keemiatoodete hulgimüügil. Sarnaselt tuleb hinnata kõiki teisi ettevõtja funktsioone, nagu näiteks toormaterjali sisseostu korraldamist. Kui toormaterjali ostab ettevõtja asemel sisse emaettevõtja, kes annab toorme kasutada

²¹⁴ OECD Juhendi artikkel 1.20. sätestab inglise keeles: „In dealing between two independent enterprises, compensation usually will reflect the functions that each enterprise performs (taking into account assets used and risks assumed). Therefore, in determining whether controlled and uncontrolled transactions or entities are comparable, comparison of the functions taken on by the parties is necessary.”

tütarettevõtjale konsignatsioonikaubana, siis on emaettevõtja toormaterjali sisseostu funktsioon tehingu seisukohast olulise tähtsusega, sest viimane peaks vastutama ka toormaterjali madalast kvaliteedist tulenevate kahjude eest.

Tavapärase majandustegevuses moodustab olulise osa kasumist tasu, mida ettevõtja teenib erinevate majanduslike riskide kandmisest²¹⁵. Mida enam on ühele tehingupoolele jäetud kanda tehinguga kaasnevatest riskidest, seda suuremat kasumit on vastav lepingupool õigustatud saama²¹⁶. Sarnaselt OECD Juhendiga näeb ka Määruse § 7 lg 3 ette riskianalüüsi läbiviimise, mille eesmärgiks Määruse kohaselt on tuvastada majanduslikult olulised riskid ning riskide kandjad.

Näitena on turustusrisk seotud võimaliku kahjuga, mis tuleneb müümata jäänud kaupadest või teenustest. Olukorras, kus emaettevõtja on võtnud endale tütarettevõtja poolt toodetava kauba turustusrisi, peaks selle võrra olema madalam ka tütarettevõtja poolt müüdavate kaupade hinnad võrreldes olukorraga, mil tütarettevõtja oleks ise kohustatud kandma müümata kauba kulu. Turustusrisi suurus sõltub vastava kauba- või teenusteturu konkurentsist. Monopoolses seisundis ettevõtjate puhul on turustusrisk üldjuhul madalam võrreldes kõrge konkurentsiga turgudega²¹⁷.

Sarnaselt omavad siirdehindade määramisel tähtsust ka teised majandustegevusega seotud riskid. Seejuures ei ole nimetatud riskidel ettemääratud kaalu siirdehinna määramisel, vaid see sõltub konkreetsetest faktilistest asjaoludest²¹⁸.

Intellektuaalne omand on kolmas aspekt, mida tuleb tegevusanalüüsi käigus arvestada. Intellektuaalse omandi mõiste OECD Juhendis on laiem kui seda on autoriõiguse seaduses²¹⁹.

²¹⁵ Siirdehindade seisukohast on võimalik eristada eelkõige turustusrisi, varudega seotud riske, krediidiriski, tootjavastutuse riski, tootmisvaradega hävimise või kulumise riski, valuutakursiriski ning keskkonnareostuse riski.

²¹⁶ OECD artikkel 1.23 sätestab inglise keeles: „Theoretically, in the open market, the assumption of increased risk must also be compensated by an increase in the expected return, although the actual return may or may not increase depending on the degree to which the risks are actually realised.”

²¹⁷ International Transfer Pricing eBook 2004 4. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²¹⁸ Eesti ettevõtjal sisuliselt puudub valuutarisk, kui tehingud välismaise kontserniettevõtjaga teostatakse eurodes, sest viimase kurss on fikseeritud Eesti krooniga. Seevastu USA dollarites sooritatava tehingu puhul võib valuutakurss omada olulist tähtsust tehingust saadava kasumi jaotamisel tehingupoolte vahel.

²¹⁹ OECD artikkel 6.2 sätestab inglise keeles: „...the term „intangible property“ includes rights to use industrial assets such as patents, trademarks, trade names, designs or models. It also includes literary and artistic property rights and intellectual property such as know-how and trade secrets“.

Intellektuaalse omandina vaadeldakse siirdehindade kontekstis ettevõtja igasugust õigust, teavet või oskust, mis võimaldab ettevõtjal saavutada konkurentsieelist kaupade müügil või teenuste osutamisel. Erinevalt autoriõiguse seaduses sätestatud intellektuaalsest omandist, ei ole siirdehindade puhul tegemist ammendava loeteluga ning intellektuaalse omandina vaadeldakse iga ettevõtja eelist, mis võimaldab eelistatult pakkuda kaupu ja teenuseid. Seejuures ei ole oluline, kas raamatupidamise eeskirjad näevad sellise õiguse kajastamist ettevõtja bilansis või mitte²²⁰.

Siirdehinna määramise käigus on vajalik hinnata, milline intellektuaalne omand on seotud tehingu täitmisega. Samuti on vaja hinnata, milline on selliste õiguste osatähtsus ning rahaline väärtus. Tugeva kaubamärgiga kaupade turuhind ületab oluliselt sarnaste tundmatu kaubamärgiga kaupade hinda, mistõttu tuleb sellist kaubamärgi tuntusest tingitud juurdehindlust arvestada ka siirdehindade määramisel. Praktikas on intellektuaalse omandi arvestamine siirdehindade määramisel üks keerulisemaid küsimusi.

Eelpool kirjeldatud analüüsi läbiviimiseks on vajalik koguda informatsiooni erinevatest allikatest. Esiteks tuleks maksumaksjal analüüsida ning kaardistada koos kontsernisest tehingutega ka funktsioonid ning intellektuaalsed omandi õigused, mis vaadeldavate tehingute korral kantakse üle või antakse kasutada. Samuti on oluline analüüsida riske, mida tehingu osapooled tehingu täitmise käigus kannavad. Tehingupoolte funktsioonide mõistmine on aluseks nii sarnaste tehingute valimisel kui ka korrigeerimiste läbiviimisel. OECD Juhendi artikli 1.28 kohaselt on osapoolte vahel sõlmitud lepingute analüüsimine tegevusanalüüsi raames obligatoorne.

Teiseks soovitatakse nii maksumaksjal kui ka maksuhalduritel uurida tehingutega seotud dokumentaalseid tõendeid, nagu kontserniettevõtjate vahel sõlmitud lepingud või intellektuaalse omandi kasutamist puudutavad kokkulepped. Samas tuleb silmas pidada OECD Juhendi artiklit 1.36, mille kohaselt tuleb siirdehinna määramisel lähtuda mitte lepingulistest, vaid tegelikult kohaldatud tehingutingimustest. Lisaks nimetatud otsestele tõenditele tuleks analüüsida sarnaseid tehinguid teostavate sõltumatute ettevõtjate majandusaruandeid, mis võimaldaksid saada ülevaate võõrandatud kauba või osutatud teenuse kasumimarginaalist ning kantud kuludest. Samuti

²²⁰ Näiteks omandatud oskusteavet ei kajastata raamatupidamise toimkonna juhendi nr 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“ punkti 50 kohaselt ettevõtja poolt varana ettevõtte bilansis. Vt: Raamatupidamise Toimkonna juhendite RTJ 0-12 (muudetud 2005) kinnitamine. – RTL, 2005, 66, 952; RTL, 2005, 117, 1852.

soovitatakse võimaluse korral tutvuda turgu või ettevõtja konkurente käsitlevate materjalidega ning turuülevaadetega.

Kolmandaks ja kõige olulisemaks informatsiooni allikaks on ikkagi maksumaksja juhtkond, kes vastava valdkonna eest vastutavana tunneb ettevõtja majandustegevust, sellega kaasnevaid riske ning täidetavaid funktsioone kõige paremini.

Tegevusanalüüsi juures tuleks peatuda põgusalt ka äristrateegiate ja majandusharu spetsiifika juures. Põhjusel, et vastavaid etappe antud töös eraldi käsitletud ei ole, käsitleme neid küsimusi siinkohas.

Hinnastamisel laiemalt ning seetõttu ka siirdehindade määramisel omab olulist rolli majandusharu, milles maksumaksja tegutseb. Ühel tegevusalal võib olla ettevõtjate poolt teenitav marginaal suhteliselt madal ning teisel kõrge. Selleks on tarvis arvestada ka tegevusharu spetsiifikaga ning maksumaksja poolt valitud äristrateegiaga. Määruse § 9 lg 1 kohaselt on vajalik siirdehindade määramisel arvestada turupositsioonidega, asenduskaupade või – teenuste kättesaadavusega, erinevustega kapitali hinnas ning muude oluliste ärikeskkonda puudutavate aspektidega. Eelkõige on selle eesmärgiga saada arusaamine majandusharust, milles maksumaksja tegutseb elik millised aspektid on edukuse aluseks ning mis võimaldavad saavutada konkurentsieelise.

Teiseks nõuab Määruse § 10 lg 1 maksumaksjate äristrateegia arvessevõtmist. Näiteks tuleks arvestada, millises arengufaasis on ettevõtja (nt alustav ettevõtja, stabiilse turupositsiooniga jne), kui oluline ja kes korraldab kontsernis tooteuendusi või kas ettevõtja kavatseb laiendada tegevusalasid. Äristrateegiaga arvestamine on vajalik, sest see mõjutab siirdehinna määramist. Näiteks olukorras, kus kontsern soovib suurendada oma turuosa, võib sihtturule müüdava kauba siirdehind erineda juba stabiilse turuosaga turule toodangu müügihinnast.

3.3. Tehingute võrreldavus

Eelpool toodud etappide läbimise järel oleme punktis, kus siirdehindade määrajal on olemas arusaam nii ettevõtjast, tema majandustegevusest kui ka majandusharust, milles ettevõtja tegutseb. Samuti on teada, milliseid funktsioone erinevad kontserniettevõtjad täidavad ning kuidas on jaotatud nende vahel tehinguga seotud riskid. Kokkuvõtvalt peaks hindajal olemas arusaam seotud osapoolte vahel teostatud tehingutest ning nende spetsiifikast.

Enne tehingute võrreldavuse juurde asumist tuleb valida sobiv siirdehindade määramise meetod. Eelmises peatükis kirjeldati tüüpolukordi ning tingimusi, millisel juhul millist meetodit valida. Samas sõltub meetodi rakendatavus ka võrdlusandmete olemasolust, mistõttu on need kaks etappi – siirdehindade määramise meetodi valik ning võrdlusandmete leidmine, omavahel tihedalt seotud. Seetõttu ei ole praktikas harvad juhud, mil algselt valitud meetod tuleb kõrvale jätta, sest puuduvad võrdlusandmed selle rakendamiseks.

Järgnevalt tuleb asuda otsima võrdlusandmeid, mille alusel oleks võimalik määrata siirdehinna suurus. On ilmne, et võrreldava informatsiooni leidmiseks on vajalik kõrvutada hinnatava tehingu tingimusi sõltumatute osapoolte vahel sõlmitud tehingu tingimustega²²¹. Kuid kuidas võrdlust läbi viia? Kui eelnevalt oli hindajal teada kõik detailid hinnatava seotud isikute vahelise tehingu osas, siis ei saa ju sama analüüsi läbi viia sõltumatute osapoolte vahel toimunud tehingute osas. Selleks lihtsalt puudub piisava detailsusastmega informatsioon.

Alustame üldreeglist, mis on sätestatud OECD Juhendi artiklis 1.15 ning mille kohaselt peavad võrreldavate tehingute tingimused olema piisavalt sarnased²²². Sarnasuse hindamisel ei tohi ükski võrreldavate tehingute tingimus olla sellise ulatusega, mis muudaks tehingute majanduslikku sisu või ei ole võimalik selliseid erinevusi piisavalt täpselt rahaliselt hinnata ning korrigeerida

²²¹ International Transfer Pricing eBook 2004 9. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²²² OECD Juhend lähtub sarnaste tehingute määratlemisel põhimõttest, mille kohaselt tehingu olulised tingimused peavad olema sarnased ning kõiki erinevusi on võimalik usaldusväärselt korrigeerida. OECD Juhendi artikkel 1.15 sätestab inglise keeles: „... To be comparable means that none of the differences (if any) between the situations being compared could materially affect the conditions being examined in the methodology (e.g. price or margin), or that reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the effect of any differences...”

võrreldavateks²²³. OECD Juhendis nenditakse, et praktikas võib olla küllaltki keeruline hinnata, kas võrreldav tehing vastab täielikult hinnatava tehingu tingimusele või millises ulatuses on vajalik seda korrigeerida. Selleks on OECD Juhendi artiklis 1.17. soovitatud oluliste erinevuste tuvastamiseks võrrelda nii tehingu osapoolte funktsioone, kantud riske kui ka tehingus rakendatud varasid (sh ka intellektuaalne omand). Nimetatud faktorite olulisust on käsitletud erinevate siirdehinna määramise meetodite juures²²⁴. Tavapäraselt ei ole võimalik leida hinnatava tehinguga sarnastel tingimustel sõlmitud tehingut, mistõttu tuleb enamusel juhtudel võrdlusandmeid korrigeerida²²⁵.

Tehingute sarnasuse määramisel hinnatakse eelkõige²²⁶:

- a) osutatud teenuse või võõrandatud kauba omadusi ning erilisi tunnuseid,
- b) funktsioone, mida tehingu osapooled täidavad, hõlmates ka varasid, mida tehingu täitmiseks osapooled on kohustatud omama ning riske, mida pooled kannavad,
- c) olulisi lepingutingimusi,
- d) majanduslikke eripärasid nagu näiteks erinevate riikide turuolukorrad või kas tehing toimub jae- või hulgimüügisektoris,
- e) osapoolte äristrateegiaid, mille alusel on näiteks uutele turgudele kauba müügi alustamisel lubatud hinna alandamist²²⁷.

Tehingute võrreldavuse üle otsustamisel nõuab Määruse § 3 lg 2 p-d 1 ja 2 tehingu objekti omaduste ning tehingutingimuste analüüsi. Tehingu objekti omaduste analüüsi korral tuleks Määruse § 4 lg 1 kohaselt arvesse võtta asjaolusid, mis mõjutavad sarnaste tehingute hinda. Näiteks saab sellisteks asjaoludeks olla toodangu korral selle kvaliteet, omadused, säilivusaeg ning tehingumahud. Intellektuaalse omandi korral tuleks arvestada selle kasutamisest eeldavalt

²²³ OECD Juhendi artikkel 1.15 sätestab inglise keeles: „Application of the arm’s length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises. In order for such comparisons to be useful, the economically relevant characteristics of situations being compared must sufficiently comparable”.

²²⁴ OECD Juhendi artikkel 1.20 sätestab inglise keeles: „...Therefore, in determining whether controlled and uncontrolled transactions or entities are comparable, comparison of the functions taken on by the parties is necessary”.

²²⁵ International Transfer Pricing eBook 2004 4. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²²⁶ International Transfer Pricing eBook 2004 5. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²²⁷ Hinnaalanduse lubatavus tuleneb eelkõige asjaolust, et uuel turul ei ole tekkinud veel usaldust uue kauba või kaubakaubamärgi vastu, mistõttu ei ole seda võimalik müüa sama hinnaga, millega müüakse tugeva kaubamärgiga kaupu või teenuseid.

saadavat kasu, selle hoidmise ning arendamisega seotud kulusid ning riske. Teenuste osutamisel tuleks arvestada teenuste sisu, mahtu ning teenuse osutamisega seotud kulusid ja riske. Tehingutingimuste analüüsil nõuab Määruse § 8 lg 1, et maksumaksja veenduks, et siirdehindade määramisel on aluseks võetud tegelikud tehingutingimused, eelkõige kui need erinevad lepingutest kokkulepitud korrast.

Võrreldavate tehingute kohta saadavad võrdlusandmed jagatakse sisesteks ning välisteks. Ettevõtja siseste võrdlusandmete puhul saadakse võrdleva tehingu kohta informatsiooni ettevõtjast endast. Kõige eelistatumad on olukorrad, mille puhul ettevõtja on ise samu tehinguid teostanud nii kontserniettevõtjatega kui ka sõltumatute osapooltega. Sellisel juhul on tagatud, et nii omavahel seotud kui ka sõltumatute osapoolte vahel toimunud sarnased tehingud on omavahel võrreldavad. Väliste võrdlusandmetena on käsitletavat eelkõige sarnaste ettevõtjate majandusaasta aruanded ning Eesti Statistikaameti poolt avaldatavad erinevate majandussektorite ülevaated või vastavasisulised globaalselt koostatavad andmebaasid²²⁸ (nt *Amadeus*, *Global Vantage ja Kompass*)²²⁹. Samuti on ilmne, et pikka aega ühes majandussektoris konkureerivad ettevõtjad tunnevad huvi oma konkurentide ning nende äritegevuse vastu. Olukorras, kus konkurentideks on ettevõtjad, kes teostavad oma äritegevust sõltumatute osapooltega, on nende poolt rakendatud hinnapoliitika üldjuhul heaks juhiseks ka kontserniettevõtjale siirdehinna määramisel.

Võrreldavate tehingute otsimisel ning nende alusel siirdehinna määramisel tuleks arvestada OECD Juhendis toodud järgmiste põhimõtetega²³⁰:

- a) siirdehindade ning tehingutingimuste määramisel tuleb aluseks võtta tegelikult teostatud tehingu tingimused, mitte selle lepingulised tingimused²³¹,
- b) kuigi eelistatakse iga tehingu eraldi hindamist on tehingute suure arvu korral õigustatud ka valimi või analüütilise kokkuvõtte hindamine²³²,

²²⁸ International Transfer Pricing eBook 2004 6. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²²⁹ M. Cools. International Commercial Databases of Transfer Pricing Studies. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 9, p 167.

²³⁰ International Transfer Pricing eBook 2004 5. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²³¹ OECD Juhendi artikkel 1.37 sätestab inglise keeles: „However there are two particular circumstances in which it may, exceptionally, be both appropriate and legitimate for a tax administration to consider disregarding the structure adopted by a taxpayer in entering into a controlled transaction. The first circumstance arises where the economic substance of the transaction differs from its form”.

- c) siirdehindade määramisel võib leida sobiva hinnavahehemiku konkreetse hinna asemel²³³,
- d) jooksva aasta tehingute kõrval tuleks hinnata ka eelnevate aastate tehinguid²³⁴.

Sarnaste tehingute leidmise selgitamiseks toome alljärgneva näite. Eesti äriühing A toodab triiksärke, mille müüki Rootsis teostatakse seal asuva tütarettevõtja B kaudu. Pärast A tegevusanalüüsi läbi viimist leiti, et B puhul on tegemist edasimüüja tüüpi äriühinguga, mis lisaks müügitegevusele viib läbi ka piiratud hulgal triiksärkide reklaami. Lisaks selgitati välja, et triiksärkide müügiedu Rootsis on tingitud peamiselt särkide materjali kvaliteetsusest ning nende disainist, mis mõlemad on A poolt korraldatud.

A soovib leida võrdlusandmeid, mille alusel määrata kindlaks triiksärkide siirdehind äriühingu B jaoks, kasutades võrdleva hinna meetodit. A-l on võimalik saada võrdlusandmeid tehingutest, mille alusel on Eesti emaettevõtja A müünud samu triiksärke mõnele teisele Rootsis neid edasimüüvale sõltumatule ostjale või kui Rootsi tütarettevõtja B on ostanud sarnaseid triiksärke mõnelt teiselt müüjalt. Juhul, kui nimetatud tehingud on toimunud, on võimalik nendes kokku lepitud triiksärkide hind võtta aluseks ka B-ga sõlmitud müügitehingus. Vajadusel tuleb leitud müügihinna korrigeerida sõltuvalt osapoolte funktsioonide erinevusest. Näiteks on A müünud samu särke sarnases koguses Soomes asuvale sõltumatule edasimüüjale C, mis kannab aga erinevalt B-st kõik reklaamikulud. Eeldusel, et Soome ja Rootsi särkide turud on sarnased, on võimalik määrata A poolt B-le müüdavate särkide siirdehind, lisades C-le müüdavate särkide hinnale A poolt kantud reklaamikulud (Rootsi turul särkide reklaam).

Juhul, kui A ega B ei ole ülalkirjeldatud tehinguid sooritanud, on võimalik leida siirdehind lähtudes näiteks edasimüügi hinna meetodist. Selleks on vajalik kindlaks teha Rootsis triiksärkide (kui seda ei ole võimalik teha, siis valida meeste valmisriiete) müügiga tegelevad ettevõtjad, kes

²³² OECD Juhendi artikkel 1.42. sätestab inglise keeles: „Ideally, in order to arrive at the most precise approximation of fair market value, the arm’s length principle should be applied on a transaction-by-transaction basis. However, there are often situations where separate transactions are so closely linked or continuous that they cannot be evaluated adequately on a separate basis...”.

²³³ OECD Juhendi artikkel 1.45 sätestab inglise keeles: „In some cases it will be possible to apply the arm’s length principle to arrive at a single figure (e.g. price or margin) that is most reliable to establish whether the conditions of a transaction are arm’s length. However, because transfer pricing is not an exact science, there will also be many occasions when the application of the most appropriate method or methods produces a range of figures all of which are relatively equally reliable...”.

²³⁴ OECD Juhendi artikkel 1.49. sätestab inglise keeles: „In order to obtain a complete understanding of the facts and circumstances surrounding the controlled transaction, it generally might be useful to examine data from both the year under examination and prior years...”.

ostavad valmisriideid sõltumatutelt tehingupooltelt. Nimetatud edasimüüjate majandusaasta aruandes toodud kasumiaruandest on võimalik arvutada müügi brutomarginaal (brutokasum jagatud müügikäibega). Saadud kasumimarginaali tuleb korrigeerida olukorras, kus hinnatava tehingu tingimused erinevad Rootsi edasimüüjate poolt teostatud tehingutest. Näiteks eeldusel, kui B teostab enam reklaamitegevust kui teised Rootsi edasimüüjad, tuleb B kasumimarginaali suurendada ulatuses, mis kataks täiendavad reklaamikulud.

Tulles tagasi siirdehindade määramise etappide juurde, on võrreldavate tehingute leidmisel võimalik leida hinnatava tehingu siirdehind. Siiski ei lõpe siirdehinna määramise menetlus siinkohas, vaid maksumaksjal tuleb läbida veel kaks olulist etappi. Nendest esimeseks on leitud siirdehinna analüütiline kontrollimine.

Kuigi sarnased tehingud peaksid teoreetiliselt võimaldama maksumaksjal määrata turuväärtuse standardile vastava siirdehinna, kontrollitakse praktikas analüütiliselt saadud siirdehinna sobivust ning mõistlikkust. Siirdehinna analüütiline kontrollimine kujutab endast tehingupoolte majandustegevuse tulemuslikkuse osas finantsanalüüsi läbiviimist.

Kaupade või teenuste siirdehinna õigsuse kontrollimisel tuleks esmalt jagada hinnatavad kaubad või teenused sarnastesse gruppidesse, lähtudes nende hinnatasemest või tüübist²³⁵. Seejärel leitakse toote- või teenusegruppide lõikes nende käibed aluseks võttes leitud siirdehinnad ning omistatakse igale grupile nendega seotud kulud. Otsekulud, nagu materjalikulu või töötajate palgakulu, on kergesti omistatavad toote- või teenusegruppidele. Tootmise kaudkulud (nt seadmete remonditeenuse maksumus) tuleb jagada sobiva kriteeriumi alusel (nt toodete arvu või nende maksumust arvesse võttes). Ettevõtja üldkulud (nt raamatupidamisteenus, juhtkonna palgakulu või siirdehindade määramiseks ostetud maksukonsultandi teenustasu) jaotatakse kõigi toodete- või teenusegruppidele vahel²³⁶. Toodud metoodika põhjal on võimalik leida iga toote- või teenusegrupi lõikes teenitud kasum²³⁷. Saadud detailsed kasumiaruanded toote- või

²³⁵ Sarnane analüüs peaks olema läbi viidud juba siirdehindade määramise algetapis (ettevõtja majandustegevuse analüüs), mistõttu siinkohas tuleks vaid asendada tegelikkuses rakendatud hinnad siirdehindadega. Saadud erinevus aitab mõista, kas maksumaksja jaotas varjatud kasumieraldisi või mitte.

²³⁶ Rünkla., J. Ettevõtte kulud, varud ja juhtimisotsused. Külim, 1997, lk 41.

²³⁷ Kulude jaotamisel erinevatele toodetele või toodete gruppidele soovitatakse lähtuda üldtunnustatud kuluarvestusmeetoditest, nagu näiteks tegevuspõhine kuluarvestusmeetod (ik *activity based accounting*). International Transfer Pricing eBook 2004 4. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

teenusegruppide lõikes kajastavad ettevõtja majandustulemust olukorras, kui vastav toode või teenus oleks ettevõtja ainuke äritegevus. Olukorras, kus mõne toote või teenuse kasum on ebaharilikult suur või teenitakse sellega ainult kahjumit, on alust arvata, et turusituatsioonis oleks esimesel juhul olnud ettevõtja sunnitud toote või teenuse hinda alandama ning teisel juhul seda tõstma, mistõttu rakendatud siirdehind võib olla ekslikult leitud²³⁸. Alljärgnevas toodud näites on selgitatud finantsanalüüsi läbiviimist.

Eelpool toodud triiksärkide tootja ja edasimüüja näite jätkuks eeldame, et A on koostanud, lähtudes triiksärkide geograafilistest müügiturgudest, kasumiaruande. Samuti eeldame, et leitud siirdehindade alusel on A käibe suuruseks 75'000 krooni ning B käibeks 100'000 krooni. Kui A müüdud toodangu omahinnaks oli 50'000 krooni, siis oli A brutokasumi marginaal $25/75$ elik 33%. B toodangu omahinnaks on 75'000 krooni, mis moodustab B brutokasumi marginaaliks $25/100$ elik 25%. Saadud A brutokasumi marginaali tuleks võrrelda teiste sõltumatute Eesti triiksärkide (või nende puudumisel meeste valmisriiete) tootjate poolt teenitud marginaalidega. Lisaks tuleks võimaluse korral võrrelda A brutokasumi marginaali A poolt teistes riikides asuvatele sõltumatutele edasimüüjatele müüdud triiksärkide brutokasumi marginaalidega. Seejuures tuleb arvestada erinevate turgude majanduslike iseärasustega, mille tõttu võivad erineda riigiti ka brutokasumi marginaalid. Eeldades, et teiste triiksärkide tootjate brutokasumi marginaal kõigub 25% ja 30% vahel, on A puhul leitud 33% mõistlik tulemus viidates, et siirdehind peaks vastama triiksärkide turuhinnale.

Eeldades, et A tegevuskulud (nt administratiivkulud ning finantskulud) on kokku 17'000 krooni ning B tegevuskulud vastavalt 20'000 krooni, saame A puhaskasumi suuruseks 8'000 krooni, mis moodustab 11% ($8/75$) puhaskasumi marginaali ning B puhaskasumi suuruseks 5'000 krooni, mistõttu B puhaskasumi rentaablus on 5% ($5/100$). Saadud rentaabluse suhtarve on sarnaselt brutokasumi marginaaliga võimalik võrrelda samade ettevõtjate tulemustega. Kogukasu A ja B vahel on jaotunud 62% ja 38% A kasuks, mis on mõistlik tulemus, kuna A teostab peamise osa tootmisfunktsioonidest ning kannab ka peamisi riske.

²³⁸ Näide toodete- või teenustepõhisest kasumiaruandest on toodud lisas 2.

3.4. Siirdehindade turuväärtuse dokumenteerimine

Maksuõiguse eripärast tulenevalt on maksumaksjale pandud kohustus tõendada tema poolt peetud maksuarvestuse õigsust. Seetõttu lasub maksumaksjal kohustus koguda ja säilitada tõendeid, millest tuleneb, et seotud osapooltega teostatud tehingutes rakendatud siirdhinnad vastavad seaduses kehtestatud nõuetele ehk need lähtuvad turuväärtuse standardist.

Palju aastaid puudusid nii OECD Juhendis kui ka teiste riikide maksuõiguses piisavad dokumenteerimist reguleerivad normid. 1990. aastate alguses töötas USA välja põhjalikud nõuded, millele pidi maksumaksja siirdehindade määramise õigsust tõendav dokumentatsioon vastama²³⁹. Sellest lähtus ka OECD ning 1995. aasta siirdehindade juhendis käsitleb dokumenteerimise nõudeid V peatükk²⁴⁰.

Kokkuvõtlikult peaks maksumaksja poolt OECD Juhendi artiklite 5.17 kuni 5.27 kohaselt kogutud tõendid käsitlema eelkõige järgmisi teemasid:

- a) seotud osapooltest tehingupoolte kirjeldus,
- b) kontserniettevõtjate vahel toimunud tehingute kirjeldus,
- c) poolte õigused ja kohustused seoses tehinguga,
- d) tehingu osapoolte tegevusanalüüs,
- e) võrdlusandmed ja
- f) tehingu osapoolte majandustulemuste finantsanalüüs.

Seega peaks maksumaksja poolt koostatav siirdehindade määramise dokument sisaldama informatsiooni, mille alusel oleks maksuhalduril võimalik veenduda siirdehindade õigsuses.

Arenenud riikide praktika dokumenteerimisnõuete kehtestamisel on erinev, alates riikidest, kus nõutakse maksumaksjalt põhjaliku ning ammendava dokumentatsiooni koostamist (nt Ameerika

²³⁹ International Transfer Pricing eBook 2004 8. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²⁴⁰ International Transfer Pricing eBook 2004 8. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

Ühendriigid), lõpetades riikidega (nt Iirimaa)²⁴¹, milles puuduvad üldse formaalsed nõuded. See on praktikas kujunenud oluliseks takistuseks kapitali vaba liikumisele, sest ettevõtja peab igas riigis, milles ta oma tegevust korraldab, koostama selle riigi poolt kehtestatud nõuetele vastava siirdehindade dokumentatsiooni. Kuigi tavapäraselt on õigustatud, et riigis oma äritegevust korraldavad ettevõtjad järgivad selle riigi seadusi, tuleb siirdehindade puhul rõhutada ühte teist aspekti. Põhjusel, et enamik riikidest on võtnud siirdehindade määramisel omaks turuväärtuse standardi, peaksid siirdehinnad erinevates riikides olema sarnased. Sellest tulenevalt võiksid riigiti olla ühtlustatud ka siirdehindade dokumenteerimisnõuded.

Sellele kitsaskohale on korduvalt viidanud Euroopa Komisjoni Siirdehindade Foorum, mis on välja töötanud sellekohase soovitusliku laadiga dokumenteerimisstandardi hea tava²⁴². Projekti kohaselt jagatakse Euroopa Liidu erinevates liikmesriikides äritegevust korraldava kontserni siirdehindade dokumentatsioon tinglikult kaheks – nn põhitoimik (ingl *master file*) ning liikmesriigi riigiomased dokumendid (ingl *country specific documentation*)²⁴³. Põhitoimik peaks sisaldama informatsiooni kogu kontserni äritegevuse kohta, mis oleks kasutatav kõigis liikmesriikides siirdehindade määramisel. Seejuures peaks põhitoimik kirjeldama järgnevaid teemasid:

- a) kontserni äritegevuse ning üldise äristrateegia kirjeldus,
- b) kontserni struktuuri kirjeldus,
- c) peamiste funktsioonide ja riskide jaotumine kontserniettevõtjate vahel,
- d) seotud osapoolte vahel toimuvate tehingute kirjeldus,
- e) intellektuaalse omandi kirjeldus ning nende kontsernisisene kuuluvus,
- f) üldised siirdehindade määramise põhimõtted.

Lisaks põhitoimikule koostatakse vastava liikmesriigi spetsiifiline dokumentatsioon elik riigiomased dokumendid, mis käsitlevad konkreetselt selles riigis oleva kontserniettevõtja

²⁴¹ W. Cunningham. Application of the Cost-Plus Method. – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 2, p 19.

²⁴² Euroopa Komisjoni Siirdehindade Foorum on tõstatanud üheks oma peamiseks eesmärgiks ühtlustada Euroopa Liidu liikmesriikide nõudeid siirdehindade dokumentatsioonile. Vt: European Commission. The EU Joint Transfer Pricing Forum Issues for Debate. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/docs/jtpf003_en.pdf, 23. mai 2006.

²⁴³ Concil of the European Union. Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). Official Journal C 176/1 of 28/07/2006.

tehinguid ning nende siirdehinna määramist. Hea tava kohaselt peaks riigiomased dokumendid täiendama põhitoimikut ning sisaldama informatsiooni järgmiste teemade osas:

- a) detailne äritegevuse ning äristrateegia kirjeldus vastavas liikmesriigis,
- b) liikmesriigis asuva kontserniettevõtja poolt teostatavate tehingute kirjeldus,
- c) seotud osapoolte vahel toimunud tehingute analüüs (sh majandusharu analüüs, ettevõtja analüüs, toote või teenuse analüüs, tegevusanalüüs),
- d) siirdehinna määramise meetodi valimise põhjendus,
- e) võrdlusandmete leidmine ning nende võrreldavuse hindamine.

Eelpool on toodud peamised struktuuriosad, mida ühe kontsernisiseselt tehinguid teostava maksumaksja siirdehindade dokumentatsioon peaks sisaldama. Vältimaks olukorda, kus mõne riigi siseriiklik õigus paneks maksumaksjale liialt koormava kohustuse detailse siirdehindade dokumentatsiooni koostamiseks, on nii OECD Juhendis²⁴⁴ kui ka Siirdehindade Foorumi dokumenteerimisstandardi projektis rõhutatud, et dokumenteerimismõõded ei tohi muutuda maksumaksjale ebaproportsionaalselt koormavaks²⁴⁵.

Alates 1. jaanuarist 2007 sätestab ka Eesti siirdehindade regulatsioon teatud isikutele siirdehindade dokumenteerimismõõded. Dokumenteerimiskohustus on toodud TuMS § 50 lg-tes 7 ja 8 ning seda täpsustab Määruse § 18. Võrreldes Määruses sätestatud nõudeid Euroopa Komisjoni Siirdehindade Foorumi välja töötatud Euroopa Liidu Nõukogu poolt kinnitatud siirdehindade dokumenteerimise hea tavaga ilmneb, et need kattuvad suures osas. Autori hinnangul on see kiiduväärne, sest see lihtsustab oluliselt siirdehindade dokumentatsiooni koostamist Eestis asuvate rahvusvaheliste kontsernide tasemel. Täpsemalt on dokumenteerimismõõdeid käsitletud peatükis 1.1.

²⁴⁴ OECD Juhendi artikkel 5.6. sätestab inglise keeles: „In considering whether transfer pricing is appropriate for tax purposes, it may be necessary to apply principles of prudent business management for the taxpayer to prepare or refer to written materials that would not otherwise be prepared or referred to the absence of tax considerations, including documents from foreign associated enterprises. When requesting submission of these types of documents, the tax administration should take great care to balance its needs for the documents against the cost and administrative burden to the taxpayer of creating or obtaining them.”

²⁴⁵ Euroopa Komisjoni Siirdehindade Foorumi dokumenteerimisstandardi artikkel 6 sätestab inglise keeles: „Member State should not impose unreasonable compliance costs or administrative burden on enterprises in requesting documentation to be created or obtained”. Vt: Council of The European Union. Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention (90/436/ of 23 July 1990). Available:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm, 4 August 2005

4. Siirdehinna määramine edasimüüja näitel

4.1. Sissejuhatus

Eelmistes peatükkides kirjeldati siirdehindade määramise protsessi. Selles peatükis püüame leida hüpoteetilise ettevõtja näitel erinevate kontsernisestest tehingute siirdehinnad, võttes aluseks OECD Juhendis ning Määruses sätestatud põhimõtteid²⁴⁶. Sissejuhatuses olgu märgitud, et siirdehindade määramine ei ole täpisteadus ning siirdehinna leidmisel omavad olulist tähtsust subjektiivsed hinnangud. Seetõttu võib ka alljärgnev arutluskäik sisaldada sõlmkohti, mille puhul ei ole ainuõigeid lahendusi, sest need sõltuvad toodud eeldustest. Seetõttu on siirdehindade leidmisel välja kujunenud reegel, mille kohaselt peab maksumaksja tema poolt tehtud valikuid ning hinnanguid olema valmis majanduslikult põhjendama²⁴⁷. Piisava põhjendatuse korral ei tohiks olla maksuhalduril alust maksumaksja hinnangu muutmiseks ning määrata selle eest täiendavat maksukohustust või rakendada sanktsiooni²⁴⁸.

Siirdehindade normistik on tihedalt seotud erinevate majandusteaduse distsipliinidega nagu finantsarvestus ja raamatupidamine²⁴⁹. Seetõttu võib siirdehindade määramise protsess tunduda

²⁴⁶ OECD Juhendi artikkel 1.45 inglise keeles: „... However, because transfer pricing is not an exact science, there will also be many occasions when the application of the most appropriate method or methods produces a range of figures all of which are relatively equally reliable...”

²⁴⁷ Tegemist on nn tehingu majandusliku sisu reegluga (ik *economic substance doctrine*), mille kohaselt ei lubatud maksumaksjal kasutada maksusoodustust või muud maksustamise seisukohast soodsamat olukorda, kui maksusoodustuse aluseks olev tehingu teostamine ei ole piisavalt majanduslikult põhjendatud. Ameerika Ühendriikide kohtupraktikas on majandusliku sisu reegel sõnastatud järgmiselt: „*The tax law...requires that the intended transactions have economic substance separate and distinct from economic benefit achieved solely by tax reduction. The doctrine of economic substance becomes applicable, and a judicial remedy is warranted, where a taxpayer seeks to claim tax benefits, unintended by Congress, by mean of transaction that serve no economic purpose other than tax savings*”. Library of Congress. Available: http://thomas.loc.gov/cgi-bin/cpquery/?&dbname=cp109&sid=cp109pOPWa&refer=&r_n=hr203.109&item=&sel=TOC_2848276&, 31 August 2006.

²⁴⁸ International Transfer Pricing eBook 2004 3. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²⁴⁹ P. Fris. Dealing with Arm's Length and Comparability in the Year 2000. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 12, p 194.

esmapilgul liialt seotud majandusarvestusega ning selle puutepunktid maksuõigusega võivad jääda varjatuks. Samas tuleb silmas pidada, et sarnaselt teistele maksuõiguse teokoosseisudele, tuleb siirdehindade määramisel küll lähtuda tehingute majanduslikust sisust²⁵⁰, kuid mitte unustada, et tegemist on maksumenetlusega, millele rakenduvad kõik maksuõiguse põhimõtted. Alljärgnevas on pööratud tähelepanu eelkõige õige siirdehinna suuruse määramisele ning sellega seotud üldised haldusmenetluslikud aspektid on jäetud tagaplaanile. Arvestades siirdehindade määramise protsessi mahukust, on näite puhul toodud vaid kõige olulisemad kaalutlused siirdehindade määramisel.

Hüpoteetilise Eesti ettevõtja eelistamine konkreetsele on tingitud eelkõige asjaolust, et siirdehindade määramine eeldab väga head ettevõtja ja selle majandustegevuse tundmist ning kontsernisest tehingute täpset kaardistamist. Ainult välistest infoallikatest kogutav informatsioon ei ole piisav usaldusväärsete siirdehindade määramiseks²⁵¹.

4.2. Kontserni struktuur

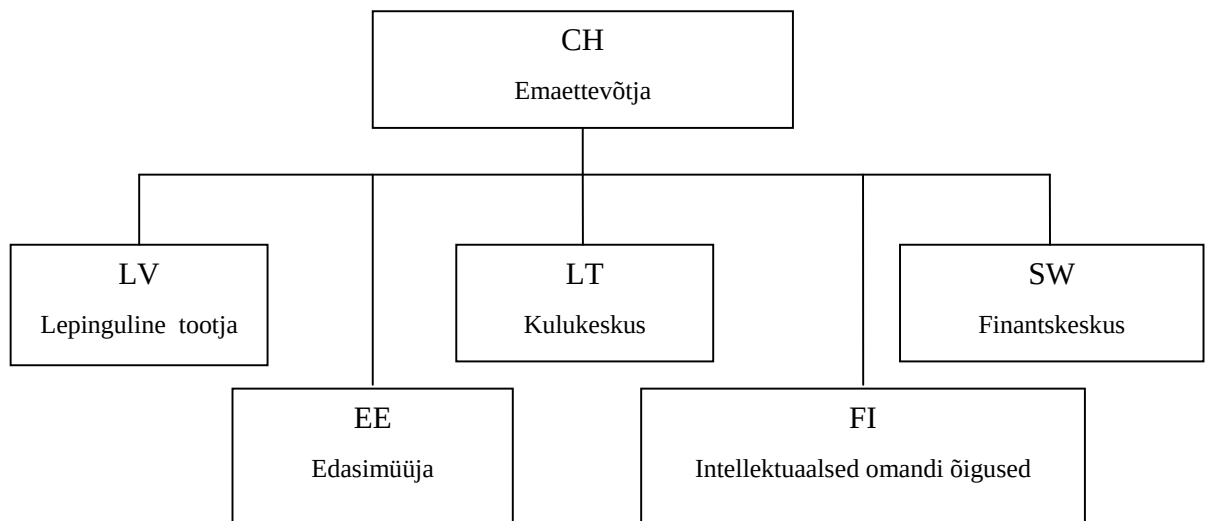
Siirdehindade määramise protsess algab kontserni struktuuri kirjeldamisega, mille eesmärk on kaardistada kontserni kuuluvad ettevõtjad ja nendevahelised peamised majandustehingud.

Olgu meil tegemist rahvusvahelise kontserniga, mille koosseisu kuuluvad erinevates riikides asuvad ettevõtjad. Kontserni majandustegevuseks on majapidamiskülmikute tootmine, mida turustatakse peamiselt Põhja-Euroopas. Eestis on asutatud tütarettevõtja, mille peamiseks majandustegevuseks on kontserniettevõtjate poolt toodetavate külmikute turustamine Eestis.

²⁵⁰ Maksuõigusliku teokoosseisu sisustamisel tuleb lähtuda tehingu majanduslikust sisust. Vt: nt Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 7. veebruarist 2000 OÜ Ringi 4 kassatsioonkaebuse läbivaatamine käibemaksuseaduse § 18 lg 1 p 10 kohaldamise asjas. Vt nt Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 18. oktoobrist 1999 EVEA Panga AS kassatsioonkaebuse läbivaatamine käibemaksuseaduse § 18 lg 1 p 1 kohaldamise asjas. – RT III 1999, 27, 251.

²⁵¹ See on ka üheks peamiseks põhjuseks, miks erinevate riikide siirdehindade regulatsioonid keskenduvad just dokumenteerimiskohustusele.

Joonis 1. Kontserni struktuur



Allikas: Autori koostatud.

Külmikute valmistamine toimub Lätis asuva ettevõtja (edaspidi LV) poolt. Leedu ettevõtja (edaspidi LT) põhitegevuseks on kontserni ettevõtjatele juhtimisteenuse osutamine. Soomes asuv ettevõtja (edaspidi FI) korraldab uute toodete arendustegevust ning Rootsis asuva ettevõtja (edaspidi SW) põhitegevuseks on kontserniettevõtjate finantseerimise korraldamine. Kõigis ettevõtjates omab 100% suurust osalust Šveitsis asutatud emaettevõtja (CH). Lisaks kirjeldatud funktsioonidele korraldavad kõik kontserniettevõtjad (kas ise või tütaretevõtja kaudu) külmikute jae- ning hulgimüüki oma asukohariigis. Kontserni struktuur on toodud joonisel 1.

4.3. Majandusharu ning ettevõtja analüüs

Majandusharu analüüs annab hindajale ülevaate turust, milles vastav ettevõtja tegutseb. Üldise turuülevaate kõrval peaks see sisaldama informatsiooni ettevõtja turuosast, konkurentsieelistest, peamistest konkurentidest ning ka seadusandlikust regulatsioonist²⁵². Lisaks turuanalüüsile peab hindaja mõistma ettevõtja majandustegevuse spetsiifikat, majandusharus valitsevat üldist äritava ning võimalikke äririske.

²⁵² OECD Juhendi artikli 5.22 kohaselt soovitatakse, et turuülevaade hõlmaks lisaks turusituatsiooni analüüsile ka hinnanguid võimalike muutuste kohta, mis võiksid mõjutada muuhulgas hinnatava ettevõtja turuosa või konkurentsi.

Eeldame, et Eesti olmeelektroonika (sh ka majapidamiskülmikute) turgu iseloomustab tihe konkurents ning suur arv erinevaid pakkujaid, mille tõttu on oluliselt vähenenud kauba müügilt teenitav kasumimarginaal. Edasimüüjad on selle tulemusena laiendanud pakutavate teenuste ringi järelemaksu võimaldamise, ostetud kaupade remondi teostamise ning vanade elektroonikaseadmete tagasiostu kaudu. Kauba hankijatele osutatavate teenuste ring on laienenud tavapärasest kauba ostmisest erinevate logistikateenuste osutamiseni, mis hõlmavad endas nii kauba transporti ja ladustamist kui ka vajadusel selle komplekteerimist ning pakendamist. Lisaks on edasimüüjad hakanud korraldama kauba tarnijate huvides reklaamikampaaniaid, koostama turuuringuid ning teostama toodete hooldust ning remonti. Olmeelektroonika turule on iseloomulikult ilmunud tavapäraste müügikanalite kõrvale uued, nagu näiteks Interneti-kaubamajad või otsepostitus.

Olmeelektroonikaturul tegutsevate edasimüüjate põhifunktsiooniks on vahendada kaupa välismaiselt tootjalt lõppkliendini, hõlmates endas lisaks kaubatarne logistilisele korraldamisele (nt kauba transpordi korraldamine välismaiselt tootjalt Eestisse, kauba ladustamine Eestis ning vajadusel toodete komplekteerimine ning varustamine vajaliku eestikeelse tooteinformatsiooniga) ka kauba müügiks vajaliku tugitegevuse (nt tootereklaami korraldamine, turuuringute läbiviimine, garantiiremondi teostamine) korraldamist. Seega on edasimüüja majandusliku edu aluseks lisaks kaupluste olemasolule ka tugiteenuste osutamine, mis hõlmab kaubatarnete õigeaegset teostamist, ladustamist ning järelemaksu võimaldamist. Lisaks tuleb olmeelektroonika turul arvestada kaubamärgi tuntusega. Kliendid on valmis tasuma tuntud kaubamärgiga varustatud elektroonikaseadme eest kõrgemat hinda võrreldes tundmatu kaubamärgi all toodetud seadmega.

Eesti olmeelektroonika turul tegutsevad edasimüüjad on jaotatavad kas edasimüüjateks (ingl *distributor*) või turustajateks (ingl *marketer*). Edasimüüja müüb kaupu enda nimel, kandes sõltuvalt esinduslepingust varudega seotud riske²⁵³. Turustaja erineb edasimüüjast peamiselt turustustegevuse mahu poolest. Kui edasimüüja ei tee üldjuhul müüdavale kaubale aktiivset

²⁵³ Edasimüüja puhul on tegemist ettevõtjaga, mis ostab tootjalt kaubad nende tagastamisõiguseta, mistõttu kannab ka kulud, mis on tingitud seisvate varude allahindlusest.

reklaami, vaid see teostatakse tootja poolt, siis turustaja on vastutav ka reklaami korraldamise ning läbiviimise eest²⁵⁴.

EE puhul on tegemist Eesti ühe suurema olmeelektroonika edasimüüjaga, mille majandustegevus jaguneb kaheks suuremaks äriüksuseks. Esiteks korraldab EE kontserni majapidamiskülmikute müüki Eesti turul ning teiseks müüb EE oma kauplustes kontserniväliste tootjate köögitehnikat. Müügitegevuse korraldamiseks on EE rentinud endale Tallinnas, Tartus, Pärnus ja Paides kauplusepinnad. EE majanduslik edu sõltub eelkõige klientidele laia valiku tugeva kaubamärgiga külmikute ning muu köögielektroonika pakkumises ning kauba logistika efektiivses korraldamises.

EE poolt müüdavate külmikute omaduste analüüs ei ole antud juhul vajalik, sest siirdehinna määramisel omavad toote omaduste kõrval enam tähtsust EE poolt täidetavad funktsioonid. EE poolt müüdavate toodete ning osutatavate teenuste kasumlikkus on toodud lisas nr 1.

4.4. Kontsernisestest tehingute kaardistamine

Kontsernisestest tehingute kaardistamise käigus kirjeldatakse kontserniettevõtjate vahelised majandustehingud. Tabelis 1 on toodud ülevaatlilikult kontserniettevõtjate omavahelised standardtehingud, mida on põhjalikumalt kirjeldatud tehingute tegevusanalüüsi käigus.

²⁵⁴ International Transfer Pricing eBook 2004 6. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

Tabel 1. Kontsernisisesed tehingud

	LV	EE	LT	FI	SW	CH
LV	1) LV põhitegevuseks on külmikute valmistamine 2) LV korraldab oma Lätis asuva tütarettevõtja kaudu külmikute müüki Lätis		1) LV osutab LT-le turundusteenust	1) LV osutab läbi oma tütarettevõtja turuuringu teenust FI-le		1) LV müüb kogu kontsernisiseselt müüdava kauba emaettevõtjale (CH).
EE		1) EE põhitegevuseks on külmikute hulgi- ja jaemüük Eestis läbi kaupluste	1) EE osutab LT-le turundusteenust ja jaemüügi korraldamist puudutavat konsultatsiooni	1) EE osutab FI-le turuuringu teenust ning üks EE töötaja osaleb FI tootearendustegevuses	1) EE laenab lühiajaliselt üleliigse rahajäägi SW-le	
LT	1) LT osutab kõigile kontserniettevõtjatele juhtimisteenust (juhtimisalane konsultatsioon, tootealane nõustamine, turundusteenus)					
			2) LT korraldab külmikute müüki Leedus			
FI	1) FI on andnud LV tütarettevõtjale õiguse kasutada kontserni kaubamärki külmikute turustamisel.	1) FI on andnud EE-le õiguse kasutada kontserni kaubamärki.	1) FI on andnud LT-le õiguse kasutada kontserni kaubamärki.	1) FI põhitegevuseks on toote arendustegevus ning selle käigus tekkinud intellektuaalse omandi hoidmine ning kontserniettevõtjatele kasutada andmine 2) FI korraldab külmikute müüki Soomes	1) FI on andnud SW-le õiguse kasutada kontserni kaubamärki.	1) FI on andnud emaettevõtjale litsentsi toota FI poolt välja arendatud disaini ning tehnilise lahendusega külmikuid.
SW	1) SW finantseerib laenu kaudu LV tootmistegevust	1) SW finantseerib laenu kaudu EE tegevust Eestist. EE laenab lühiajaliselt üleliigse rahajäägi SW-le	1) LT laenab üleliigse rahajäägi SW-le	1) SW finantseerib laenuga FI arendustegevust	1) SW põhitegevuseks on kontserni finantsvarade haldamine ja vajadusel selleks raha laenamine krediidiasutustelt 2) SW korraldab külmikute müüki Rootsis	1) SW investeerib lühiajaliselt CH üleliigse rahajäägi ning vajadusel laenab lühiajaliselt CH-le raha.
CH	1) CH müüb kontserniettevõtjatele vastavas riigis müüdavad külmikud.					CH põhitegevuseks on kauba müük kontserniettevõtjatele ja külmikute müügi korraldamine Šveitsis.
	1) CH on andnud LV-le õiguse toota külmikuid vastavalt väljatöötatud tehniliste lahenduste järgi ning kasutada kontserni kaubamärki.					

Allikas: Autori koostatud.

4.5. Tegevusanalüüs

Tegevusanalüüsi käigus kirjeldatakse hinnatava tehingu mõlema osapoole funktsioone, nende poolt kantavaid riske ning tehingus kasutatavaid varasid. Tabelis 1 on toodud ülevaatlikult kontserniettevõtjate vahelised tehingud, mille kohaselt saab EE kontserniettevõtjatelt järgmiseid kaupu ja teenuseid:

- a) EE ostab Eestis müüdavad külmikud emaettevõtjalt CH-lt,
- b) LT osutab EE-le juhtimisteenust, mille sisuks on juhtimisalane konsultatsioon, tootealane nõustamine ja koolitus ning turundusteenus,
- c) FI on sõlminud EE-ga litsentsilepingu, mille alusel on EE õigustatud kasutama toodangu müügil kontserni kaubamärki,
- d) EE finantseerib oma majandustegevust SW-lt saadud laenuga.

EE osutab omakorda kontserniettevõtjatele järgmiseid teenuseid:

- e) EE korraldab turuuuringuid, mille tulemused edastatakse FI-le,
- f) EE töötaja osaleb täiskohaga FI tootearendustegevuses (tööjõu rent),
- g) EE laenab lühiajaliselt tekkiva üleliigse rahajäägi SW-le,
- h) EE osutab LT-le turundusteenust ja jaemüügi korraldamist puudutavat konsultatsiooni.

Ettevõtja poolt teenitava kasumimarginaali suurus sõltub eelkõige tema poolt täidetavatest funktsioonidest, kantud riskidest ning kasutatud varadest. Alljärgnevalt analüüsime põhjalikumalt igat toodud tehingut.

a) EE seisukohast on kõige olulisem kontsernisisene tehing külmikute ostmine CH-lt. Poolte vahel sõlmitud kokkuleppe ning praktikas rakendatud tava kohaselt vastutab emaettevõtja EE poolt esitatud tellimuste täitmiseks vajamineva külmikute koguse olemasolu eest. Ostetud kaupade transpordi Lätis asuvast tehast Eestisse korraldab EE, kandes ka sellega kaasnevad transpordikulud. Kauba ladustamise ning selle hilisem kauplustesse toimetamine toimub EE korraldusel ning kulul.

Garantiiremondi korraldab EE, ostes selleks vastava remonditeenuse kolmandatelt osapooltelt sisse, kuid sellega kaasnevad otsekulud esitatakse edasi emaettevõtjale koos Läti tehasesse tagasi

saadetud praaktoodete transpordikuluga. Mõlemal puhul ei lisata edasi esitatavatele kuludele kasumimarginaali. Praaktoodete käsitlemistasu ei ole sätestatud ning praaktoodete tagasitoimetamisel hüvitab emaettevõtja EE-le vastava kauba ostuhinna.

CH poolt määratud maksetähtaeg ostetud kauba eest on 90 päeva, mille ületamisel üldjuhul emaettevõtja ei ole viiviseid rakendanud. Turustuskuludest hüvitatakse EE-le eelnevalt kokkulepitud osa. Hüvitamata osa reklaamikuludest jääb EE kanda.

Riskidest kannab EE külmikute edasimüügiriski (EE korraldab ning vastutab külmikute müügi eest Eestis) ning krediidiriski (st ostjatele esitatud arved jäävad tasumata). Lisaks kannab EE peamisi varudega seotud riske, sest nii kauba logistikakulud (kauba transpordikulu Eestis ning ladustamine) kui seisma jäänud kauba kulu kannab EE ilma õigusega saada emaettevõtjalt selle eest hüvitust.

Tehingus kasutatavate varade määratlemisel on oluline tähele panna, et lisaks müügivõrgustiku (kauplused koos vastava personaliga) olemasolule kannab EE nii edasimüügiriski kui ka peamisi varudega seotud riske. Edasimüügiriski kandmine toob kaasa vajaduse korraldada reklaamikampaaniaid ning kanda nendega seotud kulud. Lisaks kannab EE finantseerimiskulud, mis on seotud klientidele võimaldatava järelemaksuga ning samuti tegeleb EE ebatõenäoliselt laekumata arvete sissenõudmisega. Varudega seoses on EE kohustatud korraldama omal kulul ostetud kaupade transporti ning ladustamist. Ettevõtjal peab olema finantsvahendeid lattu seisma jäänud külmikute eest emaettevõtjale tasumiseks ning ta peab arvestama ka võimaliku kahjuga, mis tekib selliste külmikute hilisemast müügist alla ostuhinna. Samas tuleb siirdehinna määramisel arvesse võtta emaettevõtja poolset tavapärasest pikemat maksetähtaega (90 päeva).

Kokkuvõtvalt teostab EE kauba müüki enda nimel ning kannab kõiki peamisi kaubaga seotud riske. EE puhul on tegemist edasimüüja (ingl *distributor*) tüüpi ettevõtjaga.

b) LT puhul on tegemist kulukeskusega (ingl *cost sharing center*), mis osutab kontserniettevõtjatele juhtimisteenust ning jagab sellega kantud kulud erinevate ettevõtjate vahel, lähtudes nende müügikäivete suurusest. LT poolt osutatavateks juhtimisteenusteks on:

- regulaarne finantsalane nõustamine (juhendamine kontserniaruandluse täitmisel ning erinevate finantsanalüüside koostamisel),

- infotehnoloogiline tugi (tasu kontserni raamatupidamisprogrammi ja ühtse tellimuste vormistamise programmi kasutamise eest) ning konsultatsioon jooksvates IT alastes küsimustes,
- tootealane nõustamine ja vastavate koolituste osutamine kontserniettevõtjatele,
- turundusteenuse osutamine, mis seisneb külmikutele erinevates riikides tehtud reklaamikulude kogumises ning jaotamises edasimüüjatele vastavalt nende müügikäivate suurusele.

Seega on LT funktsiooniks erinevate juhtimisteenuste osutamine, mis seisneb nõustamist vajaminevate valdkondade väljaselgitamises, sobiva nõustamisteenuse tellimises või selle osutamises oma töötajate poolt ning sellega seotud administratiivsete küsimuste lahendamises (nt hüvitatavate reklaamikampaaniate eelarvete koostamine, hüvitamispõhimõtete kehtestamine, konsultatsiooniteenuseid osutavate töötajate majutamise korraldamine jne).

LT ei kanna olulist juhtimisteenuse müügiriski, sest sellega seotud kulud jagatakse kõigi kontserniettevõtjate vahel. Seetõttu ei kanna LT olulisi juhtimisteenuse osutamisega seotud riske, kuid samas ei ole LT tegevus täiesti riskivaba. LT kasutab kontserniettevõtjalt SW võetud laenu oma tegevuse finantseerimiseks ²⁵⁵.

c) FI on sõlminud EE-ga litsentsilepingu, mille alusel on EE õigustatud kasutama külmikute müügil kontserni kaubamärki. Litsentsitasu suuruseks on pooled kokku leppinud 7% Eestis müüdnud külmikute käibest.

FI tulud litsentsilepingust on teatud osas garanteeritud, kuid võrreldes juhtimisteenustega on FI poolt kantav risk oluliselt kõrgem, sest litsentsitasude suurus sõltub kontserniettevõtjate müügitulemustest ning see ei ole seotud FI poolt kantavate kulude suurusega. Seega võivad FI tulud jääda väiksemaks arendustegevusega seotud kuludest. FI finantseerib arendustegevust SW-lt saadud laenuga.

²⁵⁵ LT kannab juhtimisteenuse osutamisega seotud kulud jooksvalt majandusaasta keskel. Samas kontserniettevõtjad tasuvad osutatud teenuste eest kvartaalselt või alles peale majandusaasta auditeerimist (pärast tegeliku müügitulu suuruse selgumist), mistõttu LT kannab selle perioodi jooksul tema poolt tehtud kulud.

d) SW on sõlminud EE-ga laenulepingu, mille kohaselt on EE-l õigus laenata oma majandustegevuse korraldamiseks ilma täiendava kokkuleppeta kuni 7 miljonit Eesti krooni. Intressimäära suurus laenatud summalt leitakse lisades 6 kuu EURIBORile marginaali 3%. Laenulepinguga on antud EE-le õigus laenata SW-le piiramata tähtajaks raha ülejääk intressimääraga 6 kuu EURIBOR, lisades sellele marginaali 1,5%.

SW finantseerib vajadusel kontserni laenates rahalisi vahendeid kontserniettevõtjatele või investeerides seda kapitaliturgudel. SW kannab peamised finantstehingutega seotud riskid nagu näiteks laenusaaaja maksejõuetus või erinevate valuutade vahetuskursi muutustest tekkivad kasumid ning kahjumid. Finantseerimiseks vajaminevad rahalised vahendid laenab SW kas teistelt kontserniettevõtjatelt või kommertsbankadelt.

e) EE korraldab klientide hulgas küsitlusi, mille eesmärgiks on välja selgitada tarbijaharjumisi ning rahulolu müüdavate külmikutega. Uuringus esitatavad küsimused, nende korraldamise sageduse ning sihtgrupi määrab FI. Turuuuringu tulemused edastatakse FI-le, kes tasub iga korraldatud uuringu eest kokkuleppelise tasu.

EE funktsiooniks on turuuuringu läbiviimine ning selle planeerimine. Tulemuste analüüsi teostab juba FI. EE ei kanna uuringu läbiviimisega olulisi riske ning sellega ei kaasne täiendavat kapitalivajadust. Tehinguga seotud olulised funktsioonid, riskid ning varad kantakse FI poolt.

f) EE lepinguline töötaja osaleb täie tööajaga FI tootearendustegevuses. Töö tegemise kohaks on peamiselt Eesti, kuid töötaja on regulaarselt töölähetuses Soomes. Kokkuleppeliselt tasub FI tootearendusteenuse eest 1'200'000 krooni kalendriaastas, hoolimata teenuse osutamisega seotud EE kulude suurusest. EE ja FI vahel sõlmitud lepingu kohaselt on töötaja ainsaks tööülesandeks tootearendusega seotud tööülesannete täitmine.

Sarnaselt eelnevaga ei täida EE tehingus olulisi funktsioone, sest tehtava töö korraldamine ning tööülesanded antakse FI poolt. Tulenevalt EE ja FI vahel sõlmitud teenuse osutamise lepingust, on olulised teenuse osutamisega seotud riskid jäetud FI kanda ning EE ei vastuta töö tulemi eest. EE ei pea töötajaga seotud kulude kandmiseks kasutama SW käest võetud laenu.

g) Seoses külmikute jaemüügi alustamisega Leedus osutab EE operatiivset jaemüügi korraldamiseks vajalikku konsultatsiooni LT-le. Konsultatsiooniga seotud kulud (nt töötaja palgakulu, töölähetuskulud Leedus) kannab EE ning LT tasub konsultatsiooniteenuse eest vastavalt kulunud ajale (ajaruannete alusel) tunnihinnaga 1000 krooni.

Olulised teenuse osutamise funktsioonid on jäetud EE kanda. Samuti kannab EE teenuse osutamisega seotud riske, millest peamine on müügirisk (teenuse osutamine toimub ainult LT vastava tellimuse alusel). EE vastutab ka teenuse kvaliteedi eest (saadud konsultatsiooni asjakohasus ja vajalikkus LT-le). EE finantseerib teenuse osutamisega seotud kulusid omavahenditest ilma selleks SW-lt laenu võtmata.

h) EE osutab turundusteenust, mille sisuks on vastavalt LT poolt esitatud turunduseelarvele turunduskampaaniate läbiviimine. LT hüvitab eelarvelised reklaamikulud. EE riskid on turundusteenuse osutamisel madalad, sest kulutuse tegemisel on tagatud juba nende hüvitamine. EE-l ei teki täiendavat finantsvahendite vajadust turundusteenuse osutamiseks.

4.6. Sobiva siirdehinna meetodi valimine

Sobiva siirdehinna meetodi leidmine on eelduseks õige siirdehinna leidmisel. OECD Juhendi artiklites 1.68 ja 1.70 on rõhutatud, et rakendatava meetodi valik sõltub konkreetsetest asjaoludest ning maksumaksjal on õigus rakendada lisaks OECD Juhendis välja pakutud meetoditele ka teisi meetodeid tingimusel, et nende alusel leitud siirdehind vastab kõige paremini turuväärtuse põhimõttele. Seega ei sätesta OECD Juhend konkreetseid reegleid, millist siirdehinna meetodit tuleks konkreetsel juhul kohaldada²⁵⁶. Kuigi meetodi valikul on OECD Juhendi kohaselt jäetud maksumaksjale lai diskretsiooniõigus, peaks ta siiski olema valmis tõendama, miks valitud meetod on kõige sobivam ning selle alusel leitud siirdehind väljendab kõige paremini turuhinda²⁵⁷. Alljärgnevalt vaatleme eelpool kirjeldatud kontsernisisesete standardtehingute lõikes sobiva siirdehinna määramise meetodi valikut.

²⁵⁶ OECD Juhendi artikkel 1.70 sätestab inglise keeles: „It is not possible to provide specific rules that will cover every case. In general, the parties should attempt to reach a reasonable accommodation keeping in mind the imprecision of the various methods and the preference for higher degrees of comparability and a more direct and closer relationship to the transactions“.

²⁵⁷ OECD Juhendi artikkel 5.4. sätestab inglise keeles: „... It would be expected that the application of these principles will require the taxpayer to prepare or refer to written materials that could serve as documentation of the

Külmikute siirdehinna mõju EE majandustegevusele on võrreldes teiste kontsernisestest tehingutega kõige suurem, mistõttu peatume meetodi valikul siinkohal põhjalikumalt. Emaettevõtja poolt EE-le müüdavate külmikute siirdehinna leidmisel tuleks välistada võrdleva hinna meetod ja kasumil põhinevad hindamismeetodid (jagatud kasumi ning tehingupõhine tootluse meetod). Võrdleva hinna meetod lähtub konkreetse kauba hinnast, kui samas teised meetodid (edasimüügi hinna meetod ja kulupõhine meetod) võtavad aluseks kasumimarginaali. Võrdleva hinna meetodi rakendamine nõuab, et võrdlusandmetena on võimalik kasutada sarnase kauba või tehingu turuhinda. Viimast on aga praktikas küllalt keeruline leida, sest sarnase kauba hind²⁵⁸ sõltub näiteks ostetud kauba kogusest, edasimüüja poolt täidetavatest funktsioonidest ning võrdlusaluse kaubamärgi tuntusest. Antud juhul eeldame, et Eesti turul ei ole teist kodumajapidamise külmikute sõltumatut edasimüüjat, mis müüks EE poolt müüdavate külmikutega sarnaseid tooteid ning kelle poolt täidetavad funktsioonid ja kantavad riskid oleksid sarnased.

Kasumil põhinevaid meetodeid kasutatakse tavapäraselt olukordades, mil teisi traditsioonilisi siirdehindade määramise meetodeid ei ole võimalik rakendada. Selliseks on näiteks juhud, mil sõltumatute osapoolte vahel ei sõlmita hinnatava tehinguga sarnaseid tehinguid. Antud juhul on võimalik rakendada edasimüügi hinna ning kulupõhist meetodit, mistõttu kasumil põhinevate meetodite kasutamine ei ole põhjendatud²⁵⁹.

Edasimüüja poolt ostetava kauba siirdehinna määramisel on rakendatavad nii edasimüügi hinna kui ka kulupõhine meetod. Mõlemad meetodid lähtuvad üldjuhul eeldusest, et siirdehind kataks edasimüüja majanduslikult põhjendatud kulutused ning teeniks sobivat kasumimarginaali²⁶⁰.

efforts undertaken to comply with the arm's length principle, including the information on which the transfer pricing was based, the factors taken into account, and the method selected...."

²⁵⁸ Näiteks võttes aluseks tollistatistika.

²⁵⁹ OECD Juhendi artikli 3.2. kohaselt on võimalik üldjuhul alternatiivseid siirdehinna meetodeid rakendada tingimusel, et traditsioonilised siirdehinna määramise meetodid ei ole rakendatavad. Vt:

Lähemalt käesoleva töö 2.2. ptk. (lk 48 jj).

²⁶⁰ Edasimüüja poolt teenitav kasumimarginaal peaks mõlema meetodi puhul olema sama. OECD Juhendi artikli 2.14 kohaselt on edasimüügi hinna meetodi puhul sobiva kasumimarginaali suurus defineeritud kui: „... the amount out of which the reseller would seek to cover its selling and other operating expenses and, in the light of the functions performed (taking into account assets used and the risks assumed), make an appropriate profit....“. Kulupõhise meetodi korral on sobiva kasumimarginaali suurus määratletud OECD Juhendi artiklis 2.32 kui: „... an appropriate cost plus mark up is then added to this cost to make an appropriate profit in light of the functions performed and the market conditions....“.

Erialakirjanduse kohaselt väljendab kasumimarginaal praktikas suhteliselt hästi tehingupoolte funktsioone ning kantud riske²⁶¹.

Erinevus toodud meetodites seisneb asjaolus, et edasimüügi hinna meetod lähtub kauba või teenuse müügihinnast ning vähendab seda hinnani, mille korral teenitav brutokasum kataks vastava kauba või teenuse edasimüügiga seotud kulutused ning sisaldaks sobivat kasumimarginaali. Kulupõhine meetod lähtub edasimüüja kuludest ja lisab neile sobiva kasumimarginaali.

Üldjuhul rakendatakse edasimüüja poolt ostetava kauba siirdehinna määramisel edasimüügi hinna meetodit. Üheks oluliseks argumendiks edasimüügi hinna meetodi rakendamisel on EE-le tekkinud intellektuaalset omandit.

Edasimüüjana on EE-l tekkinud oma kindel klientuur, professionaalne töötajaskond ning soodsad hankelepingud (nt kaupluste rendilepingud), mis annavad EE-l konkurentsieelise. Seega peaks EE-l olema turundusalane intellektuaalne omand, mis peaks võimaldama tal teenida võrreldes ettevõtjast (nt alustava edasimüüjaga), kellel sarnane intellektuaalne omand puudub, suuremat kasumimarginaali.

Hinnates nimetatud intellektuaalse omandi väärtust, on kõige olulisem neist klientuur. See väljendub teisisõnu kaubamärgi tuntuses ning selle usaldusväärsuses. Antud juhul eeldame, et EE poolt kasutatava kaubamärgi tunnus ning sellest tulenev klientide lojaalsus on tingitud eelkõige kaubamärgi globaalsest tuntusest, mitte aga EE enda poolt tehtud müügitoe tegevustest, nagu näiteks reklaamikampaaniatest. Seetõttu võib väita, et EE klientide lojaalsus kui intellektuaalne omandi kuulub majanduslikus mõttes FI-le, mitte aga EE-le, kes on kaubamärgi kasutaja ning mitte selle omanik. Tulenevalt toodud argumentatsioonist eeldame, et EE-l tekkinud turundusalase intellektuaalse omandi väärtus on ebaoluline²⁶². Kui aga EE müügiedu oleks

²⁶¹ PricewaterhouseCoopers. A global economic analysis of the arm's length operating results of distribution companies. 1999, p 19. (Käesoleva töö autori valduses).

²⁶² Sügavuti minnes võiks tõusetuda küsimus, kellele Eesti turul tekkiv kaubamärgi tunnus kui intellektuaalne õigus kuulub. Ühelt poolt võiks see kuuluda osaliselt EE-le, mis kannab osaliselt läbi LT-lt saadava juhtimisteenuse Eestis kaubamärgile tehtavad reklaamikulud. Teisalt võiks see kuuluda FI-le, kelle poolt läbiviidud arendustegevus (tootmistehnoloogia, reklaamikampaania kontseptsioonid jms) ja selle läbi toodete kvaliteetsus, töökindlus ning kasutamismugavus on olulised komponendid usalduse tekkimisel kaubamärgi vastu. Siin ilmneb kaks olulist aspekti. Esiteks näitab see, kui oluline on ettevõtja ja selle tegevuse analüüs selgitamaks välja, millest konkreetselt sõltub

tingitud eelkõige EE enda poolt Eestis korraldatud müügitoetuse tegevustest, tuleks külmikute siirdehinna leidmisel lähtuda edasimüügi hinna meetodist²⁶³.

Antud juhul lähtume emettevõtja poolt EE-le müüdavate külmikute siirdehinna leidmisel kulupõhisest meetodist, sest:

- a) edasimüüja poolt osutatavad funktsioonid väljenduvad üldjuhul edasimüüja tegevuskuludes, mis võetakse kulupõhise meetodi puhul siirdehinna määramisel arvesse²⁶⁴. Edasimüügi hinna meetodi puhul lähtub arvestus brutomarginaalist (müügitulu ja kaubakulu vahe), milles ei kajastu tegevuskulude all kirjeldatud kulutused (nt reklaamikulud);
- b) turuanalüüsist tulenevalt on olmeelektronika jaemüügis tihe konkurents, mis on toonud kaasa edasimüüjate poolt teenitavate kasumimarginaalide vähenemise. Sellest võib järeldada, et edasimüüjad on majanduslikult huvitatud oma tegevuse efektiivsusest ning nende poolt kantavad kulud on üldjuhul põhjendatud ning vajalikud. See omakorda annab kindlust, et kulupõhise meetodi alusel arvesse võetud kulud on põhjendatud ning on vastavuses EE poolt täidetud funktsioonidega ning kantud riskidega;
- c) EE-le ei kuulu olulise väärtusega intellektuaalset omandit.

LT poolt osutatava juhtimisteenuse siirdehinna määramisel peatume kulukeskuste temaatikal. Kulukeskuste poolt osutatavate teenuste siirdehinna määramise reeglid on nii enamuses arenenud riikides kui ka OECD Juhendis iseseisvalt reguleeritud. Raskuspunkt seisneb küsimuses, kuidas jaotada ühiselt kantud kulud kõigi osapoolte vahel. Maksuõiguslikult on peamiseks küsimuseks, kas sellisel viisil osutatavad teenused on teenuse saaja ettevõtlusega seotud ning kas teenuse osutamisega seotud kuludele tuleks lisada kasumimarginaal.

ettevõtja majanduslik edu ning teiseks annab see aimu, kui keeruline on intellektuaalsete omandi õiguste väärtuse leidmine. Vt: A. Voegelé, S. Harshbarger, N. Mert-Deydilli. How to use transfer pricing to calculate the value of a brand? –International Tax Review, 2005, nr 24, lk 3.

²⁶³ Kulupõhisel meetodil leitud külmikute siirdehinna õigsust on kontrollitud edasimüügi hinna meetodil. Mõlemal meetodil saadud tulemused ühtisid. Lähemalt käesolevast töös 4.6. ptk-s (132 lk).

²⁶⁴ See on kindlasti ka üks põhjus, miks OECD Juhendi artikli 2.24 kohaselt on soovitatav kasutada edasimüügi hinna õigsuse hindamisel kulupõhist meetodit. OECD Juhendi artikkel 2.24 inglise keeles: „It should be expected that the amount of the resale price margin will be influenced by the level of activities performed by the reseller. ...This would include justification for marketing expenditures that might be considered unreasonably high; for example, when part or most of the promotional expenditure was clearly incurred as a service performed in favour of the legal owner of the trademark. In such a case the cost plus method may well supplement the resale price method“.

Kulude jagamise kokkulepe rajaneb põhimõttel, mille kohaselt projekti finantseeritakse ühiselt ning sellest saadav kasu jaguneb kõigi finantseerijate vahel²⁶⁵. Tavapäraselt kasutatakse kulude jagamise kokkulepet toote arendusprojektide korral, mille puhul kontserniettevõtjad, kes on majanduslikult huvitatud vastava toote arendusest, finantseerivad ühiselt projektiga kaasnevaid kulusi ja omandavad õiguse kasutada arendusprojekti tulemusi oma majandustegevuses²⁶⁶. Kõik projekti arendustegevust finantseerinud kontserniettevõtjad saavad õiguse projekti käigus tekkinud intellektuaalsele omandile. Seetõttu puudub selliste õigustega kaitstud kauba või teenuse omavahelisel võõrandamisel vajadus hinnata intellektuaalse omandi siirdehinda.

Kulude jagamise kokkuleppe korral jagatakse arendustegevusega seotud kulud osapoolte vahel ning põhjusel, et kõik finantseerijad kannavad võrdset riski, ei lisata üldjuhul jaotatavatele kuludele kasumimarginaali. Tavapärase toote arendustegevuse kõrval lubab OECD Juhend rakendada kulude jagamise kokkulepet ka juhtimisteenuste osutamisel²⁶⁷, kuid sellisel juhul võib olla nõutav kasumimarginaali lisamine²⁶⁸. Kulude jagamise kokkuleppe peamiseks puuduseks on objektiivse kulude jaotamise põhimõtte leidmise keerukus. Üldreeglina on nõutav, et projekti kulude jaotamine peegeldaks oodatavat projektist tekkivate tulude jaotumist kontserniettevõtjate vahel. Samas võib arendustegevus olla pikaajaline või lõppeda oodatud tulemusi saavutamata, mistõttu kulude jaotuspõhimõtte asjakohasuse tõendamine võib osutuda keeruliseks.

Erialakirjanduses käsitletakse juhtimisteenuseid (ingl *management services*) kui eraldiseisvat teenuste liiki. Üldjuhul kasutatakse selliste teenuste siirdehinna määramisel kulupõhist

²⁶⁵ OECD Juhend artikkel 8.3. sätestab inglise keeles: „A cost contribution agreement is a framework agreed among business enterprises to share the costs and risks of developing, producing or obtaining assets, services, or rights, and to determine the nature and extent of the interests of each participant in those assets, services, or rights.“

²⁶⁶ OECD Juhend võimaldab kulude jagamise kokkuleppe (ik *cost contribution agreements*) raames jaotada kontserniettevõtjate vahel ka tsentraalse teenuste osutamise seotud kulud. Seevastu Ameerika Ühendriikides on võimalik nimetatud regulatsiooni kasutada vaid arendustegevuse finantseerimisel. Vt: T. Reichert. Proposed Cost Sharing Regulations: A Departure from Arm's Length? – International Transfer Pricing Journal, 2006, nr 2, lk 2.

²⁶⁷ OECD Juhendi artikkel 8.7 sätestab inglise keeles: „While cost contribution agreements for research and development of intangible property are perhaps most common, cost contribution agreements need not be limited to this activity. Cost contribution agreements could exist for any joint funding or sharing of costs and risks, for developing or acquiring property or for obtaining services. For example, business enterprises may decide to pool resources for acquiring centralised management services, or for the development of advertising campaigns common to the participants' markets“.

²⁶⁸ International Transfer Pricing eBook 2004 9. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

meetodit²⁶⁹. Samas on võimalik rakendada siirdehindade leidmisel ka kulude jagamise kokkulepet (ingl *cost contribution agreement*).

LT poolt osutatava juhtimisteenuse siirdehinna määramisel kasutame kulupõhist meetodit, sest:

- a) kulude jagamise kokkulepe nõuab põhjaliku lepingu olemasolu, milles määratakse kindlaks ühistegevuse eesmärk, selles osalevad pooled, projektiga seotud kulud ning nende jaotamine finantseerijate vahel. Juhtimisteenuste leping ei pea olema niivõrd detailne, kuid sellest peaks selguma osutatava teenuse sisu;
- b) juhtimisteenuste osutamise käigus ei teki üldjuhul teenuse saajatel intellektuaalset omandit;
- c) juhtimisteenustele sarnased teenused on võrdlusandmetena kontserniettevõtjatele kättesaadavad.

Litsentsitasude siirdehinna määramine on spetsiifiline ning seetõttu ei ole võimalik üldjuhul rakendada eelpool kirjeldatud meetodeid. Litsentsitasu hindamismeetodeid kirjeldati eelnevalt põgusalt peatükis 3.3.2. Antud juhul lähtume litsentsitasu siirdehinna leidmisel võrdleva hinna meetodist.

Finantsteenuse siirdehinna leidmisel lähtume võrdleva hinna meetodist, sest laenu andmine on üks kõige tavapärasemaid finantstehinguid, mille turuhinda on üldjuhul suhteliselt kerge leida.

EE poolt osutatava turuuuringu siirdehinna leidmisel rakendame kulupõhist meetodit. Võrdleva hinna meetodit ei ole võimalik rakendada eelkõige seetõttu, et tavapäraselt hõlmab sõltumatute turuuuringuettevõtjate poolt osutatav turuuuring nii probleemi analüüsi, küsimuste püstitamist, andmete kogumist kui ka selle hilisemat analüüsi. Antud juhul täidab EE ainult ühte etappi kogu turuuuringust ning seetõttu ei ole sõltumatute teenusepakkujate teenusehind kasutatav võrdlusandmetena.

EE poolt osutatava tootearendusteenuse siirdehinna määramisel kasutame kulupõhist meetodit. Kuna tegemist on mittestandardse tehinguga, mida vaevalt sõltumatute osapoolte vahel on võimalik leida, ei saa rakendada võrdleva hinna meetodit. Kulupõhine meetod võimaldab kõige

²⁶⁹ International Transfer Pricing eBook 2004 9. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

objektiivsemalt määrata teenuse osutamisega seotud kulud ning hinnata sellele lisatava marginaali suurus²⁷⁰.

LT-le osutatava mitteregulaarse konsultatsiooniteenuse puhul lähtume samuti kulupõhisest meetodist. Võrdleva hinna meetodi rakendamine on keeruline, sest EE poolt osutatav konsultatsioon on spetsiifiline ning seetõttu ei ole usutav leida sarnaseid tehinguid sõltumatute osapoolte vahel.

LT-le osutatava turundusteenuse siirdehinna määramisel kulupõhisel meetodil lähtume samadest kaalutlustest, mis olid LT poolt osutatava juhtimisteenuse hinna määramisel.

4.7. Võrdlusandmete kogumine ning siirdehinna määramine

Enne konkreetse tehingu siirdehinna leidmist tuleb määrata kindlaks hinnatavate tehingute järjekord. Alustada tuleb tehingutest, mille siirdehind ei sõltu teistest siirdehindadest. Vastasel juhul võib juba leitud siirdehind osutuda valeks, kui selle arvestamise aluseks olev teise kauba või teenuse siirdehind hiljem muutub. Seetõttu võtame vaatluse alla esmalt tehingud, mille siirdehind ei sõltu teistest kontsernisestest tehingutest.

LT juhtimisteenuse siirdehinna määramine

Juhtimistasu siirdehinna määramisel lähtume kulupõhisest meetodist. Selleks on vajalik leida juhtimisteenuse osutamiseks vajalike kulude suurus ning lisada sellele teenuse osutaja poolt täidetud funktsioonidele, kantud riskidele ja selleks kasutatud vahenditele vastav kasumimarginaal.

Juhtimistasu siirdehinna määramise peaks läbi viima LT, sest see kontserniettevõtja omab kõige paremat ülevaadet teenuse osutamisega seotud kuludest ning rakendatavast

²⁷⁰ Juurdehindluse meetodit on võimalik kasutada eeldusel, et EE ei anna läbi oma töötaja FI-le kasutada EE poolt varem välja töötatud intellektuaalseid omandi õigusi. Näiteks olukorras, kus EE omab külmikute tootmisega seotud tehnilist oskusteavet, mis võimaldab kontsernilt toota võrreldes konkurentidega oluliselt energiasäästlikumaid külmikuid ning selle oskusteabe edasi andmiseks ja arendamiseks lähetab EE ühe oma töötaja FI-sse pikaajalisesse töölähetusse, tuleks tehingut käsitleda kui intellektuaalse omandi õiguse kasutada andmist, mille siirdehind peaks vastama sellise õiguse turuväärtusele ning millisel juhul ei oleks piisav, kui EE saaks FI-lt tulu vaid sellises ulatuses, et see kataks lähetatud töötajaga seotud kulud. Vt: P. Dehnen, S. Bacht. Administrative Principles on Secondment: New Principles for the Audit of Income Allocation between Internationally Related Companies in Cases of Employee Secondments. –International Transfer Pricing Journal, 2002, nr 10, lk 152.

kuluarvestussüsteemist. Lähtudes täiskuludel põhinevast arvestuspõhimõttest, peaks LT eristama kulud lähtuvalt sellest, kas need on kantud seoses külmikute edasimüügiga Leedus või juhtimisteenuse osutamisega. Seejuures peaks LT arvesse võtma ka teatud osa ettevõtja üldkuludest ning lisama selle kulubaasile.

Kasumimarginaali lisamine juhtimisteenuse osutamisega seotud kuludele on keeruline küsimus. Juhtimisteenusega kaasnevat LT funktsioone ning kantavaid riske analüüsid jõudsiime järeldusele, et LT ei kandnud olulisi teenusega seotud riske. Kantud kulude finantseerimine võis tingida vajaduse täiendava finantseerimise järele, kuid sellega kaasnevad finantskulud peaksid olema arvatud kulubaasi hulka. Arvestades, et kasumimarginaal peaks väljendama ennekõike majandustegevusega kaasnevat riski, puuduks vajadus lisada kulubaasile kasumimarginaali või selline juurdehindlus oleks väike. Samas on erialakirjanduses asutud seisukohale, et teatud juhtudel on põhjendatud juhtimisteenustele kasumimarginaal lisamine. Eelkõige tuleks kasumimarginaal lisada olukordades, kui²⁷¹:

- a) teenuse osutaja ainsaks või peamiseks majandustegevuseks on teenuste osutamine kontserniettevõtjatele;
- b) teenusega seotud kulud on olulised teenuse osutaja teiste kuludega võrreldes;
- c) teenustasu moodustab olulise osa teenuse saaja kuludest.

Kasumimarginaal tuleks toodud olukordades lisada põhjendusel, et sõltumatu osapool lisaks sarnastel tingimustel teenusega seotud kuludele teatud kasumimarginaali isegi juhul, kui teenuse saajad on kohustunud hüvitama kõik sellega seotud kulud. Vastasel juhul puuduks sõltumatul osapoolel huvi sellise majandustegevusega tegeleda.

Autori hinnangul peaks LT kirjeldatud olukorras lisama kulubaasile kasumimarginaali, sest eelduslikult moodustab juhtimisteenuse osutamine olulise osa LT majandustegevusest ning eelpool toodud teenusega seotud funktsioonide ja riskide kirjelduses jõudsiime me järeldusele, et LT kannab teatud osa tegevusega seotud riskidest. Kasumimarginaali suuruse hindamisel tuleks võimalusel lähtuda sarnaste teenusepakkujate poolt teenitavatest kasumitest. 5% suuruse

²⁷¹ International Transfer Pricing eBook 2004 10. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

kasumimarginaali lisamine peaks olema õigustatud ning vastama LT poolt täidetavatele funktsioonidele²⁷².

Lisaks sobivale kasumimarginaalile on vajalik leida juhtimistasu jaotamise põhimõte, mis vastab kõige paremini teenusest saadavate hüvede tegelikule jaotumisele ettevõtjate vahel. Antud juhul on LT lähtunud juhtimistasu jaotamisel kontserniettevõtjate müügituludest, mis on autori hinnangul piisavalt objektiivne kriteerium, sest saadud nõustamisteenuse eesmärgiks on olla majanduslikult edukas ja müüa võimalikult suures koguses ning kõrge hinnaga külmikuid.

Eeldades, et EE poolt tasutud juhtimisteenuse hind on LT poolt arvestatud eeltoodud põhimõtete kohaselt, peaks võetava juhtimistasu siirdehind vastama OECD Juhendis toodud põhimõtetele.

Teenuse osutamisega seotud kulude suuruse määramine võib tegelikkuses osutuda keeruliseks, sest vastavad kulutused on kantud LT poolt ning EE-l võib puududa nendele juurdepääs. Seetõttu tuleks arvestada kahe asjaoluga.

Esiteks peab EE olema võimeline tõendama, et teenuse ostmiseks tehtud kulutused on seotud tema ettevõtlusega²⁷³. Selleks peab EE esmalt tõendama, et saadud teenused on vajalikud EE ettevõtluseks (ingl *benefit test*). Teiseks peab ettevõtja tõendama, et ta on tegelikkuses teenused kätte saanud ehk tegemist ei ole lihtsalt arve väljastamisega, vaid toimub ka tegelik teenuse (st hüve) üleandmine.

²⁷² Lähemalt käesoleva töö 4.6. ptk-s (lk 118 jj) toodud uuring, mis on läbi viidud leidmaks kasumimarginaali EE poolt kontsernile osutatavatele teenustele. EE poolt läbi viidud uuring hõlmas ainult Eesti sõltumatute konsultatsiooniteenuse pakkuja poolt teenitava kasumimarginaali uuringut, kuid arvestades Leedu ja Eesti majanduskeskkonna suhtelist sarnasust, on võimalik EE poolt läbi viidud uuringu põhjal saada kinnitust 5 % kasumimarginaali õigsuse osas. Veelgi täpsema tulemuse on võimalik saada kui EE poolt läbi viidud uuringusse arvata sisse lisaks Eestile ka Leedu professionaalsed konsultatsiooniteenuse pakkujad. Mida spetsiifilisem on teenus või toode, mille osas võrdlusandmeid kogutakse, seda laiemaks võiks geograafiline ulatus laieneda. Näiteks spetsiifiliste ravimiuuringute või hotellide frantsiisilepingute võrdlusandmete kogumiseks võib olla vajalik valimisse kaasata kõik Euroopa Liidus vastaval tegevusalal tegutsevad ettevõtjad (ehk nn Pan-Euroopa uuringud). Samas tuleb valimi laiendamisel arvestada nii spetsiifilise teenuse erinevusi regiooniti (ravimiuuringute seadusandlikku regulatsiooni) kui ka makromajanduslikke näitajaid (nt inflatsioon, üldine majanduskasv). Oluliste erinevuste korral on vajalik saadud tulemusi korrigeerida (nt korrutades valitud ettevõtjate majandustulemused läbi inflatsiooniindeksiga), saamaks võrreldavaid tulemusi.

²⁷³ Vastasel juhul võib tasutud summa klassifitseeruda ettevõtlusega mitteseotud kuluks tulumaksuseaduse § 51 lg 1 alusel.

Kolmandaks tuleks arvestada teenustasu suurusega²⁷⁴. Kui ettevõtja poolt kantav teenustasu kulu on oluline ettevõtja majandustegevuse seisukohast, siis sõltumatust tehingupoolest teenuse saaja üldjuhul üritaks endale saada õigust kontrollida, kas makstav teenustasu vastab selle turuhinnale ehk kas teenustasu suurus lähtub selle osutamiseks tehtud kulutustest. Sellest tulenevalt üritaks oluliste teenustasude puhul hoolas sõltumatu tehingupool leppida kokku kontrollimehhanismides, mis võimaldaks tal jooksvalt kontrollida teenuse osutaja poolt kantud kulusid ning nende põhjendatust. Toodud arutluskäigust lähtuvalt peaks oluliste teenustasude puhul olema ka kontserniettevõtjast teenuse saajal võimalus veenduda teenustasu suuruse põhjendatuses ning esitada selleks saadud arvestusi ning dokumente ka vajadusel maksuhaldurile makstud teenustasu suuruse põhjendamisel. Seetõttu peaks LT esitama EE-le viimase nõudel siirdehinna õigsust ning kulutuste põhjendatust tõendavad dokumendid (nt kuluarved) ja arvestused. Antud juhul eeldame, et juhtimisteenuse hind on määratud lähtuvalt eeltoodud kaalutlustest ning juhtimisteenuse siirdehinna ei tule maksustamise eesmärgil korrigeerida.

Litsentsitasu siirdehinna määramine

Litsentsitasu siirdehinna määramine on keeruline ülesanne. Esmalt on vajalik selgeks teha, millised õigused litsentsilepinguga on EE-le üle antud. Kokkuvõtvalt antakse litsentsilepinguga EE-le kontserni kaubamärgiga varustatud kaupade müügi ainuesindusõigus. Litsentsilepingu kohaselt on EE-le antud õigus kasutada oma majandustegevuses FI poolt välja töötatud kontserni kaubamärki, millele lisanduvad erinevad kaubamärgi kasutamist ning selle reklaamimist abistavad kõrvalteenused (nt kaubamärgi disaini uuendused, kaubamärgi reklaamistrateegiate väljatöötamine FI poolt). Tegemist on tavapärase litsentsilepinguga, millega ei anta litsentsi saajale üle erilisi toodetega ega kaubamärgiga seotud õigusi (nt õigus kaubamärgi kasutusõigust võõrandada) ning milliseid sõlmitakse praktikas ka sõltumatute edasimüüjatega.

Litsentsitasu siirdehinna määramisel tuleb esmalt hinnata, kas litsentsilepinguga EE-le üle antud õigused on EE jaoks majanduslikult väärtuslikud (ingl *benefit test*) ning kas need osalevad ettevõtja majandusliku edu saavutamises. Seejuures sõltub vastus tõstatatud küsimusele igal konkreetsel juhul ettevõtjast, selle tegevusalast ning üle antud intellektuaalse omandi sisust. Hindamaks, kas tasu intellektuaalse omandi õiguste eest on majanduslikult õigustatud, tuleb nii majandusharu kui ka ettevõtja analüüsi etappides leida vastus küsimusele, millel baseerub

²⁷⁴ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 28. viide (Käesoleva töö autori valduses).

vastavas majandusharus tegutsevate ettevõtjate edukus. Kui ettevõtja kasumlikkus tuleneb osaliselt temale üle antud intellektuaalsest omandist, on tegemist ettevõtluseks vajalike kulutustega. Vastasel juhul tuleb kriitiliselt hinnata, kas nimetatud tasu ei kvalifitseeru varjatud kasumieraldiseks, mille sisuks on mõne teise kontserniettevõtja poolt kantud kulude kandmine ilma majanduslikku väärtust vastu saamata²⁷⁵.

Antud juhul leidsime turuülevaates, et olmeelektronika turul hindavad kliendid kaubamärgi tuntust. Seetõttu saab EE temale antud ainuesindusõigusest tulenevalt müüa Eesti turul kontserni kaubamärgiga märgistatud külmikuid ning selle eest arvestatav tasu on EE ettevõtluseks vajalik kulutus.

Litsentsitasu siirdehinna määramisel on kõige eelistatum lähtuda sarnastest tehingutest sõltumatute osapoolte vahel. Antud juhul olgu meil teada, et külmikute müügiks Norras on FI sõlminud sarnastel tingimustel litsentsilepingu Norras asuva sõltumatu edasimüüjaga. Norras asuva edasimüüja müügitulud on võrreldavad EE poolt müüdavate külmikute kogustega ning üldise turuolukorraga. Norra edasimüüjalt võetava litsentsitasu suuruseks on 4% külmikute müügikäibelt.

Litsentsitasu siirdehinna määramisel on meil seega kasutada kontsernisisesed võrdlusandmed. Võrreldav tehing on sarnane hinnatavale tehingule, mistõttu täiendavaid korrigeerimisi litsentsitasu suuruse määramisel läbi ei ole vaja viia ning me võime piisava kindlusega väita, et litsentsitasu siirdehinna suuruseks peaks olema 4% külmikute müügitulult Eestis 7% asemel. Seega tuleks litsentsitasu siirdehinna vähendada maksustamise eesmärgil summalt 2'905'000 Eesti kroonilt summale 1'660'000 Eesti krooni²⁷⁶.

Kontsernisiseste võrdlusandmete puudumisel tuleks lähtuda litsentsitasu suuruse määramisel teiste sõltumatute osapoolte vahel sõlmitud sarnastest litsentsilepingutest. Seejuures on maksumaksjal võimalik kasutada erinevates riikides loodud tasulisi andmebaase, millesse on

²⁷⁵ Vt: H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 32. viide (Käesoleva töö autori valduses).

²⁷⁶ Seejuures olgu rõhutatud, et siirdehinna korrigeerimine viiakse läbi ainuüksi tulumaksuarvestuse tarbeks.

Litsentsitasu siirdehinna vähendamine maksuarvestuse raames ei anna alust muuta litsentsitasu suurust EE ning FI vahelises litsentsilepingus või vähendada EE raamatupidamises litsentsitasu kulu.

koondatud informatsioon sõltumatute osapoolte vahel sõlmitud litsentsilepingustest²⁷⁷. Lisaks võrdlusandmetele võib litsentsitasu suuruse määramisel lähtuda teistest intellektuaalse omandi siirdehinna määramise meetoditest, mida on lühidalt kirjeldatud peatükis 3.3.2, arvestades seejuures näiteks vastava tehnoloogia kasutamisest, teenitava oodatava kasumi suurust, tehnoloogia väljatöötamise kulusid, tehnoloogia kaitstust, litsentsilepingu geograafilist ulatust ning üle antud intellektuaalse omandi spetsiifilisust²⁷⁸. Antud juhul olgu 4% litsentsitasu suuruse õigsust kontrollitud Euroopa edasimüüjatega sõlmitud litsentsilepingute andmebaasist RoyaltyStat²⁷⁹, mille kohaselt sarnastel tingimustel antud litsentsitasude suurus oleks olnud vahemikus 3 kuni 5%, mis oleks kinnitanud 4% litsentsitasu suuruse vastavust turutingimustele.

Finantsteenuse siirdehinna määramine

SW on sõlminud EE-ga laenulepingu, mille kohaselt on EE-l õigus võtta SW-lt laenu kuni 7 miljonit Eesti krooni intressimääraga 6 kuu EURIBOR, millele lisandub marginaal 3%. SW poolt võetava intressi siirdehinna määramisel tuleb hinnata, millise intressimääraga saaks EE laenu samadel tingimustel Eesti krediidasutustelt. Krediidasutustelt saadud pakkumiste kohaselt saaks EE võtta 7 miljoni Eesti krooni suuruse kommertspandiga tagatud laenu intressimääraga 6 kuu EURIBOR, millele lisandub 4%²⁸⁰. Kontserniettevõtja poolt antud laen on soodsam kui krediidasutuste poolt pakutav laen, kuid antud juhul ei peaks EE kontsernilaenu siirdehinda muutma, sest SW poolt võetava intressimäära suurus ei erine oluliselt kommertspankade poolt pakutavast.

Kontsernisestse laenude intressimäära võrdlemisel tuleb panna tähele, et laenu kõik tingimused oleksid omavahel võrreldavad. Eelkõige peaksid võrreldavad laenud olema samas valuutas, samade tagasimakse tähtaegadega ning lisatingimustega. Praktikas võib osutuda problemaatiliseks eelkõige ettevõtja poolt teistele kontserniettevõtjatele antavate laenude

²⁷⁷ M. Cools. International Commercial Databases of Transfer Pricing Studies. –International Transfer Pricing Journal, 1999, nr 9, p 167.

²⁷⁸ International Transfer Pricing eBook 2004 5. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²⁷⁹ Royalty Rates for Licensing Intangibles. Available: <http://www.itinet.org/treaty/royalystat.htm>, 04 September 2006.

²⁸⁰ Lisaks kommertspankadelt saadavatele laenupakkumistele on võimalik laenu turuintressimäära leida ka võttes aluseks sarnase kredidivõimega ettevõtjate poolt võetud laenudelt arvestatud intressimäära. Väike- ning keskmise suurusega ettevõtjate puhul on võimalik saada informatsiooni majandusaasta aruannetest ning suurettevõtjate puhul lähtuda neile antud krediidihinnetest (nt Standard & Poors või Bloomberg).

turuintressimäära leidmine. Kui kommertsbankade poolt antavad laenud peavad olema üldjuhul tagatud, siis kontsernisest laenude puhul on üldjuhul tegemist tagamata laenudega, mistõttu viimastelt teenitav intressimäär peaks väljendama ka täiendavat riski. Põhjusel, et omavahel sõltumatud tehingupooled üldjuhul ei nõustu andma teise riigi ettevõtjale tagatiseta laene, võib laenu turuintressimäära leidmine osutuda küllaltki keerukaks.

EE-l oli laenulepingust tulenev õigus laenata ülejääv raha lühiajaliselt SW-le, teenides sellelt intressi. Analüüsi käigus ilmnes, et ettevõtja vajab kogu majandusaasta käigus kontsernipoolset finantseerimist, mistõttu ettevõtjal ei tekkinud vabasid rahalisi vahendeid, mida laenata SW-le. Seetõttu ei ole vajadust hinnata ka selliselt tehingult kokkulepitud siirdehinna vastavust turuväärtuse standardile.

EE poolt osutatavad teenused kontserniettevõtjatele

EE osutab kontserniettevõtjatele erinevaid teenuseid (turuuring, tööjõu rentimine, konsultatsioon ja turundusteenus), mille siirdehinna määramisel lähtume kulupõhisest meetodist. Erialakirjanduses on asutud seisukohale, et kontsernisest teenuste hinna määramisel on kulupõhine meetod kõige sagedamini kasutatav meetod²⁸¹.

Kulupõhise meetodi puhul on vajalik pöörata tähelepanu eelkõige kahele asjaolule. Esiteks tuleb määrata kindlaks kulubaas, millest lähtudes leitakse teenuse siirdehind. Kulubaasi leidmisel on võimalik kasutada nii täis- kui ka osakuluarvestust. Neist esimese puhul leitakse esmalt teenusega otseselt seotud kulud, millele lisatakse teatud kriteeriumi (nt teenusekäibe osakaal ettevõtja kogu müügitulust) alusel osa üldkuludest. Osakuluarvestuse puhul leitakse sarnaselt täiskuluarvestusega teenuse osutamisega otseselt seotud kulud, kuid neile ei lisata üldkulude osa. Siirdehindade leidmisel on rakendatavad mõlemad meetodid, kuid teisel puhul peaks teenuse otsekuludele lisatav kasumimarginaal olema suurem ning katma ka osa üldkuludest.

Töö lisas nr 1 on toodud EE jääktulupõhine kasumiaruanne osutatavate teenuste ning müüdavate kaubagruppide lõikes. Antud näites on lähtutud täiskuluarvestusest ning kulud on jaotatud otse-, kaud- ning üldkuludeks. Otsekuludena on käsitletavat eelkõige vastava teenuse osutamisega

²⁸¹ P. Anderson. Draft Guidance on Cost Contribution Arrangements. – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 2, p 30.

seotud töötajate palgakulud²⁸². Arendus- ning konsultatsiooniteenuste puhul on otsekuludena käsitletavad ka sellega seotud reisikulud ning turundusteenuse puhul on otsekuludeks eelnevalt LT-ga kokku lepitud (LT poolt hüvitatavad kulud) reklaamieelarves kajastatud reklaamikulud. Kaudkuludena on turundusteenusele lisaks omistatud arvestuslik osa turundustöötajate palgakulust, mis vastab LT poolt hüvitatava reklaamikampaania eelarve kokku leppimiseks, selle täitmiseks ning hüvituse saamiseks kulutatud ajale. Üldkulud on jaotatud müügitulu liikide lõikes lähtuvalt nende osakaalule v.a juhtimisteenused, mille jaotamispõhimõtteid selgitatakse külmikute siirdehinna määramise juures. Üldkuludena kajastatud väljaminekud on seotud kõigi müügitulu liikidega ning seetõttu ei ole võimalik neid seostada mõne konkreetse EE poolt osutatava teenuse või müüdava kaubagrupiga.

Toodud kulude jaotamise põhjal on võimalik leida iga osutatava teenuse kulubaas, mis koosneb otse-, kaud- ning üldkuludest. Järgnevalt tuleb leida iga teenuseliigi tarbeks sobilik kasumimarginaal, mille leidmisel on võimalik kasutada nii siseseid kui ka väliseid võrdlusandmeid²⁸³. Siseste võrdlusandmetena on võimalik kasutada kasumimarginaali, mida ettevõtja teenib sama teenust sõltumatule osapoolale osutades. Antud juhul osutab EE kõiki loetletud teenuseid ainult kontsernisiseselt ning seetõttu puuduvad ettevõtjal sisemised võrdlusandmed. Väliste võrdlusandmete puhul üritatakse leida sõltumatute teenusepakkujate poolt teenitava keskmine kasumimarginaal sarnaste teenuste osutamisel.

Sõltumatute teenusepakkujate leidmisel tuleb esmalt otsustada, millised teenusepakkujad on käsitletavad sarnaste teenuste osutajatena. Praktikas võib tihti osutada probleemiks asjaolu, et kontsernisiseselt osutatavaid teenuseid sõltumatud osapooled ei osuta. Näiteks saab EE Leedu kontserniettevõtjalt LT spetsiifilist juhtimisteenust, mis on tihedalt seotud tootepõhise nõustamisega ning müügitoetusega. Sõltumatud teenusepakkujad niivõrd spetsiifilist teenust ei osuta. Seetõttu on erialakirjanduses aktsepteeritud käsitlust, et tsentraalselt osutatavate teenuste kasumimarginaali leidmisel ei ole oluline leida võimalikult sarnast teenust osutavaid sõltumatuid teenusepakkujaid, vaid lähtuda võib professionaalsete teenusepakkujate poolt teenitavast keskmisest kasumimarginaalist. Selline lähenemine on põhjendatud eelkõige tõdemusega, et

²⁸² Arendusteenuse puhul on kogu vastavate töötajate palgakulu käsitletav otsekuluna. Teiste teenuste (turuuuringu teenus, konsultatsioon) puhul tuleks palgakulu jaotada lähtuvalt töötajate poolt vastava teenuse osutamiseks tegelikult kulutatud ajale.

²⁸³ H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 27. viide (Käesoleva töö autori valduses).

sõltumatute konsultatsiooniteenuse osutajate poolt teenitav keskmine kasumimarginaal ei erine oluliselt konkreetsetest osutatavatest teenustest.

Sõltumatute teenuseosutajate poolt teenitava kasumimarginaali leidmisel otsustasime, et EE poolt osutatavate teenustega sarnased teenused võiksid olla raamatupidamine ning auditeerimine, turuuuringud ning arvamusküsitluste korraldamine, ärialased konsultatsioonid ja reklaamiteenused. Järgnevalt koostasime kõigi nimetatud tegevusalaga Eestis registreeritud ettevõtjate valimi, millest oli jäetud välja ettevõtjad, mille osa- või aktsiakapitalist 50% või enam kuulusid ühele ja samale välismaisele äriühingule²⁸⁴.

Valimis kajastatud ettevõtjate osas tutvusime nende viimase kolme aasta majandusaasta aruannetega ning välistasime ettevõtjad, mille ärikasum oli kõigil kolmel aastal negatiivne. Viidatud kriteerium põhines eeldusel, et kõigil järjestikustel aastatel kahjumit teeninud ettevõtjate majandustegevus ei ole tavapärane ega omane vastaval tegevusalal tegutsevatele ettevõtjatele. Sellist lähenemist toetab ka OECD Juhendi artiklis 1.52 märgitud põhimõte, et sõltumatud ettevõtjad ei ole üldjuhul valmis pikema aja jooksul teenima kahjumit²⁸⁵.

Saadud vähendatud valimist välistasime Eesti ettevõtjad, kelle osa- või aktsiakapitalist ei kuulunud küll 50% või enam ühele ja samale välismaisele juriidilisele isikule, kuid kes meie

²⁸⁴ Praktikas on soovitatav ettevõtjatest koosneva valimi koostamisel kasutada andmebaasi Amadeus. Lisaks on võimalik kasutada Eesti äriregistri elektroonilist andmebaasi, millest teha päring Eestis registreeritud ettevõtjate hulga, lähtudes seal näidatud tegevusalast (nn. NACE tegevuskood)

²⁸⁵ OECD Juhendi artikkel 1.52 inglise keeles: „An independent enterprise would not be prepared to tolerate losses that continue indefinitely”. Samas ei ole küsimus eelkõige kahjumi kandmises või kasumi teenimises, vaid pikaajaline kahjum võib viidata ka ettevõtja poolt kantavale suuremale riskile, mistõttu tema funktsioonid ning riskid võivad erineda konkurentidest. Samuti võib see olla tingitud tehingute erinevast raamatupidamislikust käsitlusest. Näiteks olgu meil tegemist kahe raamatupidamise teenuseid osutava ettevõtjaga, millede müügikäive ning osutatavate teenuste ring on võrreldavad. Olgu üks neist ettevõtjates ostnud endale büroopinna (finantseerinud ostu laenuga) ning teine asugu rendipinnal. Rendipinnal asuv ettevõtja kajastab renditasu kasumiaruandes tegevuskulude hulgas. Bürooruume omav ettevõtja kajastab kasumiaruandes ainult laenult makstavad intressid ning need mitte tegevuskuludes, vaid finantskulude hulgas. Laenu põhiosa tagasimakse kasumiaruandes ei kajastu. Vaadates mõlema ettevõtja kasumiaruandeid, on rendipinnal oleva ettevõtja ärikasum renditasu võrra madalam kinnistut omava ettevõtja ärikasumist elik tehingute raamatupidamislik käsitlus on erinev. Teiseks kannavad mõlemad ettevõtjad ka erinevaid riske. Kui rendipinnal olev ettevõtja kannab peamiselt põhitegevusega seotud riske, siis kinnistut omav ettevõtja kannab lisaks sellele veel kinnistu kui investeerimisobjektiga seotud riske (nt rendihindade või kinnisvara languse korral ei ole võimalik kinnistut omaval ettevõtjal kolida odavamale rendipinnale, vaid tema kulud ja väljaminekud seoses kinnistuga (laenu põhiosa tagasimakse ja intress) üldjuhul ei muutu). Toodud näide illustreerib, et alati ei ole ettevõtjate võrreldavuseks piisav, kui võrrelda nende poolt osutatavaid teenuseid, vaid arvestada tuleb ka nende poolt kantavate riskide ning nende varadega.

parima teadmise kohaselt (aluseks võttes ka majandusaasta aruannetes kajastatud informatsiooni) ei olnud käsitletavat sõltumatute ettevõtjana²⁸⁶.

Valimist välistasime järgnevalt ettevõtjad, kellel olid kas liialt head või liialt halvad majandustulemused. Selleks lükkasime kõrvale ettevõtjad, kelle vähemalt 1 aasta kasumimarginaal oli kas üle +/- 1000%²⁸⁷. Konkurentidest oluliselt parema või halvema majandustulemuse teenimine viitab asjaolule, et ettevõtja majandustegevus ei ole olnud tavapärane ning seetõttu ei ole saadud tulemus käsitletav võrdlusandmetena.

Seejärel veendusime, et kõigi valitud ettevõtjate põhitegevusala ühtib meie poolt välja valitud tegevusaladega ning tutvudes nende majandusaasta aruannetega hindasime, kas ettevõtja majandustegevus on kõigil vaadeldavatel aastatel (vaadeldavaks perioodiks 3 viimast aastat elik 2004-2006²⁸⁸) tavapärane. Oluliste eriliste sündmuste puhul, mis mõjutasid ka ettevõtja majandustulemusi, kas korrigeerisime võrdlusaluseid näitajaid või välistasime vastava aasta majandustulemused.

Valimisse arvatud ettevõtjate majandustulemuste põhjal leidsime keskmise kasumimarginaali. Kasumimarginaali arvestamisel lähtusime valemist²⁸⁹:

$$\text{Kasumimarginaal} = \left(\frac{\text{Ärikasum}}{\text{Tegevuskulud} - \text{kokku}} \right) \times 100\%$$

Olgu meil saadud keskmise kasumimarginaali suuruseks 5%. Lisaks keskmisele arvestasime välja ka ülemise ja alumise kvartiili²⁹⁰, milleks olgu vastavalt 3% ja 7%. Saadud tulemus näitab, et 50% ettevõtjate poolt teenitud kasumimarginaal jäi vahemikku 3% kuni 7%.²⁹¹

²⁸⁶ Sõltumatute ettevõtjana siirdehindade määramise seisukohast ei ole võimalik käsitleda eelkõige ettevõtjaid, kelle osalus kuulub välismaisele enamusaktsionärile läbi Eestis registreeritud valdusühingu (ik *holding company*) või mis kuulub mõnda rahvusvahelisse „teenuseosutajate keti“ (nn ettevõtjad, kes tegutsevad frantsiisilepingu alusel).

²⁸⁷ Kasumimarginaalina antud juhul on peetud silmas suhtarvu ärikasum/tegevuskulud.

²⁸⁸ Äriseadustiku § 179 lg 4 ning § 334 lg 2 alusel on osaühingu ning aktsiaseltsi vormi omavad ettevõtjad kohustatud esitama majandusaasta aruande registriosakonnale hiljemalt 6 kuu möödudes majandusaasta lõpust. Seetõttu on hindamise läbiviimise hetkel võimalik tutvuda registriosakonnast hilisematest aruannetes 2006. majandusaasta kohta koostatud aruandega.

²⁸⁹ Tegevuskulude suuruse leidmisel lähtutud valemist: põhitegevuse müügitulu – ärikasum.

²⁹⁰ Kvartiilid on statistilised näitajad, mis jaotavad korrastatud statistilise arvrea neljaks võrdse arvu liikmetega osaks. Toodud näitajad on vajalikud, et hinnata tulemuste hajuvust valimis. Kui alumine ja ülemine (elk esimene ja

Kokkuvõttes oleme leidnud igale teenusele vastava kulubaasi ning sellele lisatava keskmise kasumimarginaali suuruse. Järgnevalt vaatleme iga teenuse lõikes, milliseks kujuneks nende siirdehind.

EE poolt osutatava turuuuringu siirdehind

EE poolt osutatava turuuuringuga seotud kulude suuruseks on tabel 2 kohaselt 261'000 krooni. Arvestades asjaolu, et EE sooritus piirdub ainult vajamineva informatsiooni kogumisega ning ei hõlma selle analüüsi ega küsimustike väljatöötamist, võib rakendatav kasumimarginaal jääda alla keskmise suuruse (5%). Seetõttu oleks põhjendatud ka 3-4% kasumimarginaali rakendamine. Antud juhul rakendame 4% kasumimarginaali ning saame turuuuringu siirdehinnaks 278'000 Eesti krooni²⁹². Seega tuleks maksuarvestuse tarbeks turuuuringu teenuse siirdehinda suurendada 75'000 Eesti krooni võrra.

EE poolt osutatava arendusteenuse (tööjõu rentimine) siirdehind

Arendustegevuse siirdehinna määramisel tuleb lähtuda sarnaselt eelnevale teenuse osutamisega kaasnevatest EE kuludest, mis lisas 2 toodud tabeli kohaselt on summas 3'438'000 Eesti krooni. Arvestades asjaolu, et FI kannab kõik tehinguga kaasnevad olulised riskid, on autori hinnangul 5% kasumimarginaal piisav väljendamaks EE poolt täidetud funktsioone (nt töötaja otsimine ja töötajaga seotud kulude arvestamine)²⁹³. Arendusteenuse siirdehinnaks saame seega 3'610'000

kolmas) kvartiil on suhteliselt lähedased keskmisele, on valimisse võetud ettevõtjate majandustulemused suhteliselt sarnased. Kui need aga erinevad oluliselt, on ka ettevõtjate tulemused olnud erinevad. Viimasel juhul tuleks analüüsida hajuvuse põhjust ning sellest lähtudes otsustada, kas leitud keskmine suurus on usaldusväärne ning kas see väljendab tegelikult sõltumatute osapoolte poolt teenitavad kasumimarginaali. Vt: V. Tamm. Statistika. Baasmõisted ja –meetodid majanduses. Tartu Ülikooli Kirjastus, 1996. lk 54.

²⁹¹ V. Tamm. Statistika baasmõisted ja –meetodid majanduses. Tartu Ülikooli Kirjastus. 1996. lk 54. Üldjuhul on arenenud riikides nõutud, et siirdehind peaks jääma võrdlusandmete alusel leitud hindade ülemise ja alumise kvartiili vahele.

²⁹² OECD Juhendi artikli 18 kohaselt peavad maksumaksja kohustused siirdehindade määramisel olema vastavuses võimaliku maksuefektiga. See vastab maksuõiguses tunnustatud proportsionaalsuse põhimõttele. Antud juhul oli EE poolt kontsernile osutatavate teenuste müügitulu (enne korrigeerimisi) kokku summas 6'200 teek, mis moodustas 8 % müügitulu suurusest. Arvestades osutatavate teenuste mahu olulisust (nii summaliselt kui ka proportsionaalselt müügitulu osakaalust) oli autori hinnangul põhjendatud sõltumatute teenusepakujate poolt teenitava kasumimarginaali uuringu läbiviimine. Kui ettevõtja poolt osutatavad kontsernisisised teenused ei oleks olulised, võiks tulenevalt proportsionaalsuse põhimõttest autori hinnangul ettevõtja eelpool toodud suhteliselt põhjaliku ja aeganõudva uuringu jätta tegemata ning lähtuma vastaval ajahetkel temale kõige parema teadmise põhjal hinnatud teenuste osutajate poolt teenitavast kasumimarginaalist. Näitena mõjutab kasumimarginaali 4 % asemel 10 % rakendamine siirdehinda 16 teek võrra ($261 \text{ teek} * 1,04 = 271 \text{ teek}$; $261 \text{ teek} * 1,10 = 287 \text{ teek}$), mis ilmselt ei kaalu ülesse eelpool toodud põhjaliku uuringu läbiviimisega seotud kulusid.

²⁹³ Tööjõu rendi teenust (eelkõige teenuse osutaja poolt kantavad riskid) võiks lugeda sarnaseks tegevusalaks näiteks ärikonsultatsioonidega, millise teenuse me hõlmasime EE poolt kontserniettevõtjatele osutatavate teenuste

Eesti krooni ning arendusteenuse siirdehinda tuleks maksustamise eesmärgil suurendada 610'000 Eesti krooni võrra.

Konsultatsiooniteenuse siirdehind

Konsultatsiooniteenustega seotud kulude suuruseks on 2'133'000 Eesti krooni. Arvestades, et teenuse osutamisega seotud peamised funktsioonid ning riskid on jäetud EE kanda, võiks EE poolt teenitav kasumimarginaal ületada turuuringu ning tööjõu rendi teenuselt teenitavat kasumimarginaali ning olla 6%. Selline tulemus jääks endiselt uuringu raames leitud vahemikku (3% kuni 7%). Konsultatsiooniteenuse siirdehinnaks saame selle alusel 2'261'000 Eesti krooni. Konsultatsiooniteenuse siirdehinda tuleks suurendada seetõttu 261'000 Eesti krooni võrra.

Turundusteenuse siirdehind

Turundusteenusega seotud kulude suuruseks leidsime lisas 2 toodud tabeli kohaselt 1'067'000 Eesti krooni. Arvestades vähest funktsioonide mahtu, võiks kasumimarginaali suurus olla 4%, millest tulenevalt on turundusteenuse siirdehinnaks 1'110'000 Eesti krooni. Turundusteenuse siirdehinda tuleks suurendada 110'000 Eesti krooni võrra.

Külmikute siirdehinna leidmine

Kulupõhisel meetodil leitakse kauba siirdehind edasimüüja poolt sellise kauba müügiga kantud kuludele kasumimarginaali lisamisega, mis vastab edasimüüja poolt täietud funktsioonidele, kantud riskidele ja tehingus kasutatud varade mahule.

Külmikute siirdehinna määramiseks tuleb esmalt kindlaks määrata kõik külmikute müügiga seotud kulud. Külmikute müügiga seotud kulude eristamisel kasutame täiskulupõhist lähenemist, mille puhul võetakse siirdehinna arvestamisel aluseks mitte ainult kaubaga seotud otse- ja kaudkulud, vaid ka üldkulud. OECD Juhend ei näe ette spetsiifilist kuluarvestuse põhimõtet, mida vastava meetodi rakendamisel tuleks kasutada²⁹⁴, kuid eristab toote või teenuse otsekulusid, tootmise kaudkulusid ning ettevõtja üldkulusid^{295/296}.

kasumimarginaali uuringusse. Kui tööjõu renditeenuse tasu oleks oluline ettevõtja seisukohast, siis võiks kaaluda eraldi uuringu läbiviimist Eesti renditööjõudu pakkuvate ettevõtjate kasumlikkuse leidmisel.

²⁹⁴ Üldjuhul ei näe ka arenenud riikide siseriiklik õigus ette detailseid nõudeid kasutatavale kuluarvestussüsteemile. Kuluarvestussüsteem peab olema üldiselt aktsepteeritud arvestussüsteem ning ettevõtja peaks seda siirdehindande

Ettevõtja kulude jaotus otse-, kaud- ja üldkuludeks on toodud lisas 2 tabelis. Külмикute edasimüügiga seotud otsekulud on külмикute ostuhind, selle transpordikulud Lätis asuvast LV tehasest Eestisse ning kontserni kaubamärgi kasutamise tasu. Samuti on otsekuludena käsitletav varude allahindluse kulu, mis on leitud lähtudes konkreetsetele kaupadele tehtud allahindlustest.

Kaudkuludena on kajastatud transpordi ning ladustamise kulud Eestis, mis kantakse nii külмикute kui ka teiste elektroonikatoodete käitlemisel. Ettevõtja poolt esitatud analüüsi kohaselt on 60% nimetatud kuludest tehtud seoses külмикute ladustamisega ning 40% on seotud teiste elektroonikaseadmete käitlemisega, millest lähtudes on kulud jaotatud külмикute ja teiste elektrikaupade müügitegevustele. Kaupluse rendikulud ning teised kaupluste haldamisega seotud otsekulud on jaotatud vastupidiste piirmäärade alusel, sest külмикute alune müügihind moodustab 40% kogu müügihinna.

Ettevõtja reklaamikulu suurus majandusaastal oli 2'000'000 Eesti krooni, millest lisas 2 toodud tabelis on kaudkuludena jaotatud ainult 1'000'000 Eesti krooni. Külмикute ja teiste elektroonikaseadmete müügile omistatavaid reklaamikulusid on vähendatud LT poolt hüvitatavate reklaamikulude suuruse (1'000'000 Eesti krooni) võrra ning kompenseerimisele mittekuuluv osa on jaotatud lähtuvalt külмикute ja teiste elektrooniliste seadmete müügikäivete omavahelisele suhtele. Reklaamikulusid ei ole jaotatud teistele ettevõtja poolt osutatud teenustele, sest ülejäänud teenuseid osutab EE oma kontserniettevõtjatele, milliste käivet reklaam ei mõjuta. Külмикute siirdehinna määramisel tuleb hüvitatud reklaamikulude võrra suurendada siirdehinda, sest sellise summa võrra hoiab EE kokku kulud, mida ta sõltumatu edasimüüjana oleks pidanud külмикute reklaamile tegema.

arvestamisel rakendama järjepidevalt. Vt International Transfer Pricing eBook 2004 5. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

²⁹⁵ Vt lähemalt kulupõhist meetodit käesoleva töö 2.2.3. ptk (lk 57 jj)

²⁹⁶ Samas võib toodud kulude jaotuspõhimõtte riigiti ka erineda. Võrdluseks Saksamaa siirdehindade regulatsioon on veelgi üldsõnalisem ning nõuab sellise kuluarvestussüsteemi kasutamist, millest maksumaksja lähtub või peaks mõistlikult lähtuma majandusotsuste tegemisel sõltumatute osapooltega. Saksamaa siirdehindade regulatsiooni kohaselt tuleks siirdehindade määramisel lähtuda samast kuluarvestuse metoodikast, mida maksumaksja kasutaks teenuse või kaupa müügihinna määramisel tehingutes sõltumatute osapooltega. Autori hinnangul on toodud põhimõtet mõistlik rakendada ka antud juhul. Vt: H-K. Kroppen. Transfer Pricing. Germany. 2003, 27. viide (Käesoleva töö autori valduses).

Ebatõenäoliste arvete kulu ja põhivara kulumi jaotamisel on samuti lähtutud külmikute ja teiste elektroonikaseadmete müügikäivete omavahelisest suhtest, sest see väljendab kõige paremini nii järelemaksu tingimustel laekumata arve kui ka kauplustes kasutatava põhivara jaotust mõlema müügitulu vahel.

Intressikulude jaotamisel on lähtutud saadud laenu tegelikust kasutamisest. Kontserniettevõtjalt võetud laenu kasutab ettevõtja peamiselt kolme tegevuse finantseerimiseks, milleks on järelemaksu võimaldamine ja varude ning põhivara finantseerimine. Intressikulude jaotamiseks erinevate ettevõtja müügitulude vahel tuleb hinnata, kuidas jaguneb keskmiselt laenu kasutamine nimetatud tegevuste vahel.

Lisas 3 toodud tabeli kohaselt oli seisuga 31.12.2007. bilansis kajastatud nõudeid ostjate vastu (järelemaksunõuded) summas 3'200'000 Eesti krooni, mida finantseeritakse kontsernilt saadud laenuga²⁹⁷. Varusid oli bilansipäeva seisuga kajastatud 10'000'000 Eesti krooni, millest 70% moodustavad külmikud ning 30% moodustavad erinevad elektriseadmed. Külmikute ostuarveid oli sama päeva seisuga tasumata summas 6'700'000 Eesti krooni (bilansis kajastatud võlg kontserniettevõtjale) ning hankijatele tasumata võlast moodustavad 300'000 Eesti krooni varudena kajastatud elektroonikaseadmete ostuarved. Seega oli laenuga finantseeritud ainult 3'000'000 Eesti krooni bilansis kajastatud varudest. Põhivara on täies ulatuses soetatud laenu eest. Seega on bilansis aktiva poolel kajastatud varasid, mille finantseerimiseks on kontserni laenu kasutatud summas 10'500'000 Eesti krooni (nõuded 3'200'000 Eesti krooni, varud 3'000'000 Eesti krooni, põhivara 4'300'000 Eesti krooni). Kontsernilt saadud laenu suuruseks bilansipäeval on 9'500'000 Eesti krooni, mis proportsionaalselt jaotatuna nõuete, varude ja põhivara vahel moodustab suhte 30% ($3'200'000/10'500'000$ Eesti krooni), 30% ($3'000'000/10'500'000$ Eesti krooni) ja 40% ($4'300'000/10'500'000$ Eesti krooni). Intressikulude summa 400'000 Eesti krooni jaotamisel nõuete, varude ja põhivara vahel saame vastavalt 120'000 Eesti krooni, 120'000 Eesti krooni ja 160'000 Eesti krooni. Jaotades nõuete ja põhivara finantseerimisega kaasnenud laenukulud, lähtuvalt külmikute ja teiste elektriseadmete müügikäivete suhtele (61% külmikud ning 39% muu elektroonika) ja varude finantseerimise kulud vastavalt varude struktuurile (70% külmikud ja 30% teised seadmed), moodustab

²⁹⁷ Veelgi täpsema tulemuse saamiseks tuleks sarnane analüüs läbi viia kvartaalsete või igakuiste bilansside põhjal.

külmikutega seotud finantskulu 255'000 Eesti krooni ja teiste seadmete müügiga seotud finantskulu 145'000 Eesti krooni.

Palgakulude jaotamisel eristatakse esmalt kontserniettevõtjatele osutatavate teenustega otseselt seotud töötajate palgakulu summas 5'050'000 Eesti krooni. Alles jäänud palgakulu jaotatakse lähtuvalt külmikute ja seadmete müügikäivete omavahelisele suhtele.

Üldkuludest jaotatakse üldhalduskulud, nõustamiskulud ning muud ärikulud lähtuvalt toodete ja teenuste müügikäivetest. Kontserni juhtimisteenuse jagamisel on arvestatud saadud teenuse sisuga, milleks on juhtimisalane konsultatsioon, tootealane nõustamine ja koolitus koos turundusteenusega. Kuna tootealane nõustamine on seotud ainult külmikute müügiga, siis ei ole alust sellega seotud kulu jagada kõigile kulukandjatele. Ülejäänud saadud teenused on vajalikud kõigi teenuste ja toodete müügiks, millest lähtuvalt jaotatakse tootealase nõustamisega seotud kulud (eelduslikult 1/3 juhtimisteenuse summast) ainult külmikutele ning ülejäänud juhtimisteenuse kulu jaotatakse kõigi kulukandjate vahel, lähtudes nende müügikäivetest.

Kasumimarginaali hindamisel lähtume võrdlusandmetest. Kuna EE müüb oma kauplustes lisaks külmikutele ka teisi olmeelektronika seadmeid, on meil kasutada sisemised võrdlusandmed. Selleks tuleb meil esmalt veenduda, et elektroonikaseadmete edasimüük on võrreldav külmikute müügiga ning sellest teenitav kasumimarginaal on sobiv võrdlusmaterjalina kasutamiseks.

Antud juhul on meie hinnangul teiste elektroonikaseadmete edasimüük sarnane külmikute müügile ja sellest teenitavat kasumimarginaali on võimalik kasutada, sest:

- a) külmikud ja teised kodumajapidamises kasutatavad elektrilised seadmed on sarnased tooted,
- b) EE täidab edasimüüjana mõlemal juhul sarnaseid funktsioone ja riske. Samuti on mõlemate tehingute teostamiseks vajalikud sarnased rahalised vahendid,
- c) mõlemat kaubagruppi pakutakse sarnasel jaeturul ning klientideks on eratarbijad,
- d) mõlemate kaubagruppide garantiiremont ning hooldus on sarnane.

Samas ei ole mõlemas tehingus ostja poolt täidetavad funktsioonid identsed, millest tulenevalt on vajalik elektroonikaseadmete müügist teenitavat kasumimarginaali korrigeerida. Funktsionaalsed erinevused on järgmised:

- a) külmikute müügil korraldab EE nende transpordi ning kannab lisaks veokulule nende ladustamisega seotud kulud. Teised elektriseadmed ostab EE üldjuhul edasimüüjatelt Eestis, kes kannavad transpordikulu kuni EE lao või kaupluseni.
- b) külmikute eest tasumise maksetähtaeg emaettevõtjale on 90 päeva, mis on oluliselt pikem võrreldes sõltumatute hankijate keskmise 30-päevase maksetähtajaga.

Elektriseadmete transpordikulu sisaldub nende ostuhinnas, millest tulenevalt tuleb ka külmikute transpordikulu liita külmikute ostuhinnale. Vastavalt kasumiaruandele on külmikute transpordikulu olnud aasta jooksul 1'500'000 Eesti krooni.

Kontserni pakutava pikema maksetähtaja arvestamisel tuleb hinnata, kui suur finantskulu jäi EE-l selle tõttu kandmata. Sõltumatu edasimüüjana oleks EE pidanud finantseerima 60 päevast perioodi laenu võtmisega Eesti krediitdiasutustest. Eeldades, et krediitdiasutused oleksid EE-le pakkunud laenu²⁹⁸ intressimääraga 7% *per annum*, oleks täiendav finantskulu olnud ligikaudu summas 490'000 Eesti krooni (7'000'000 Eesti krooni * 7%)²⁹⁹.

Elektroonikaseadmete müügist teenis EE kasumimarginaali 4,5%. Selleks, et ka külmikute müügist teeniks EE sama suure kasumimarginaali, tuleb külmikute siirdehinda maksustamise eesmärgil vähendada 1'100'000 Eesti krooni võrra.

Külmikute siirdehinda võib määrata ka edasimüügi hinna meetodi alusel. Selleks tuleb kontrollida, kas EE saaks kasutada siseseid võrdlusandmeid edasimüügi marginaali määramiseks. Antud juhul müüb EE lisaks külmikutele ka teiste tootjate köögitehnikat. Läbiviidud tegevusanalüüsi põhjal võib väita, et EE poolt täidetavad funktsioonid, riskid ning selleks kasutatavad varad nii muu köögitehnika kui ka kontserniettevõtja külmikute müügil ühtisid olulises osas. Seetõttu võib eeldada, et EE oleks sõltumatu osapoolena teeninud külmikute müügist sarnast kasumimarginaali, mis ta teenis muu köögitehnika müügist.

²⁹⁸ Laenu suuruseks peaks olema ligikaudu 7'000'000 Eesti krooni (bilansis kajastatud võlgnevus emaettevõtjale külmikute eest oli 6'700'000 Eesti krooni) ning laen peaks olema antud ilma kinnisasja tagatiseta (tagatiseks nt kommertspant).

²⁹⁹ Varude saldo seisuga 31.12.2007. oli summas 10'000'000 Eesti krooni, millest 70% moodustasid külmikud. Arvestuses on eeldatud, et sarnane varude struktuur on olnud kogu aasta vältel. Täpsema tulemuse on võimalik leida viies arvutused läbi kvartaalsete või igakuiste bilansside alusel.

Külmikute müügitulu korrutamisel läbi muu köögitehnika kasumimarginaaliga saame kasumi suuruse, mis EE oleks sõltumatu osapoolena teeninud külmikute müügist. Külmikute siirdehinna (millest lahutame omakorda otsekulud nagu litsentsitasu ning külmikute transpordikulu) leiame, kui me lahutama külmikute müügitulust saadud kasumi.

Köögitehnika müügist teenitava kasumimarginaali leidmiseks saab EE lähtuda juba koostatud kasumiaruandest, mis on toodud käesoleva töö lisas nr 2. Võrreldes jääktulu esimesel tasemele muu köögitehnika müügist teenitud kasumimarginaali suuruses 26% kulupõhise meetodi alusel leitud külmikute siirdehinna alusel saadud kasumimarginaaliga 23%, võib järeldada, et olulises osas ühtib kulupõhisel meetodil saadud siirdehind edasimüügi hinna meetodil leitava siirdehinnaga. 3% erinevus võib olla tingitud erinevatest funktsioonidest, sest EE kandis külmikute transpordikulu Lätist Eestisse, kui muu köögitehnika transpordikulu kandis hankija. Saadud 3% erinevust ei ole autori hinnangul vajalik korrigeerida (st leida külmikute siirdehind uuesti lähtudes 26% kasumimarginaalist), sest esiteks ei ole erinevus rahalises väärtuses oluline ning teiseks on jääktulu 2. ja jääktulu 3. taseme kasumimarginaalid üksteisega suhteliselt sarnased. See kinnitab veelgi seisukohta, et 3% erinevus külmikute ja muu köögitehnika kasumimarginaalides on tingitud EE poolt täidetavate funktsioonide erinevust elik muu köögitehnika müügiga seoses kantud funktsioonid, riskid ning kasutatavad varad kajastuvad kuludena kaudkulude hulgas, kui külmikute müügi korral olid need arvatud juba otsekulude hulka. Kokkuvõtvalt võib väita, et nii kulupõhise kui ka edasimüügi hinna meetodi alusel leitud külmikute siirdehinda olulises osas ühtis.

Alljärgnevas tabelis 3 on kokkuvõtvalt esitatud kontsernisisesed tehingud koos korrigeeritud siirdehindadega.

Tabel 3. Siirdehindade määramise menetluse tulemused

Teenuse osutamine	Algne siirdehind	Korrigeeritud siirdehind	Erinevus
Turuuuringu teenuse osutamine FI-le	261 000	278 000	17 000
Tööjõurendi teenus FI-le	3 438 000	3 610 000	172 000
Üleliigse rahajäägi laenamine SW-le	Tehing puudus	Tehing puudus	
Turundusteenuse osutamine LT-le	1 067 000	1 110 000	43 000
Müügi-alase konsultatsiooniteenuse osutamine LT-le	2 133 000	2 216 000	83 000
Teenuse või kauba ost			
Külmikute ost emaettevõtjalt CH-lt	29 000 000	27 900 000	1 100 000
Juhtimisteenuse saamine LT-lt	2 000 000	2 000 000	0
Kaubamärgi kasutamine	2 905 000	1 660 000	1 245 000
Äritegevuse finantseerimine kontsernilaenuga	400 000	400 000	0
Kokku varjatud kasumieraldis			2 660 000
Tulumaks 21/79			707 088

Siirdehindade korrigeerimise tulemusena ilmnes varjatud kasumieraldis 2'660'000 Eesti krooni, millise summa võrra oleks EE aruandeaasta kasum olnud suurem, kui EE oleks tegutsenud sõltumatu tehingupoolena. Mitteseotud osapoolena dividendide maksmisel samas summas oleks ettevõtja olnud kohustatud tasuma tulumaksu summas 707'088 Eesti krooni.

4.8. Finantsanalüüs

Siirdehindade määramise järgselt peaks ettevõtja kontrollima saadud tulemuste majanduslikku põhjendatust. Eelkõige on seda võimalik teha tavapärase finantsanalüüsi raames, mille eesmärgiks on võrrelda erinevate toote- või teenusegruppide kasumlikkust. Teiseks on võimalik võrrelda erinevaid bilansi ning kasumiaruande alusel leitud suhtarve sõltumatute osapoolte või majandusharu keskmistega³⁰⁰. Samas tuleb meele pidada, et siirdehindade õigsuse kontrollimine analüütiliselt ei saa olla mehaaniline protseduur, vaid võrreldavate suhtarvude leidmisele ning võrdlemisele tuleb läheneda „loominguliselt“ silmas pidades nii ettevõtja, kontsernisestest tehingute kui ka konkurentide või majandusharu spetsiifikat. Siirdehindade määramisel tuleb meele pidada, et tegemist ei ole pelgalt Eesti ettevõtja jaoks tehingu siirdehinna leidmisega, vaid

³⁰⁰ International Transfer Pricing eBook 2004 4. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

see mõjutab ka tehingu teist osapoolt. Tehingule rakendatav siirdehind peaks olema samal ajal sobilik ning rakendatav mõlemas tehingupoole riigis. Seetõttu võib olla põhjendatud sarnase finantsanalüüsi läbiviimine ka tehingu teise osapoole poolt hindamaks, kas määratud siirdehind on põhjendatud ka selles riigis ning vastab kehtivale siirdehindade regulatsioonile.

Antud näites koostas EE oma kasumiaruande juba siirdehindade määramise protsessis toote- ning teenusegruppidest lähtuvana elik eristas sarnased tooted (külmiku ning teised elektroonikaseadmed) ning seadis nendega vastavusse kantud kulud. Esimese etapina tuleks uuesti üle vaadata kulude jaotuspõhimõtted ning hinnata, kas need on endiselt objektiivsed ning sobilikud. Seetõttu tuleks uute siirdehindadega korrigeeritud kasumiaruande põhjal kontrollida, kas kaupadele ning teenustele vastavusse seatud otse- ning kaudkulud on jaotatud õigesti. Siirdehindade määramise käigus võib ilmned, et teatud kulud võisid olla algselt jaotatud valele kaubale või teenusele, mistõttu muutub ka vastava kauba või teenusega seotud kulubaas. Eeldame antud näites, et otse-, kaud- ning üldkulud olid algselt jaotatud müügituludele õigesti ning täiendavaid korrigeerimisi ei ole vajalik läbi viia.

Järgnevalt tuleks hinnata, kas üldkulude jaotamispõhimõte on endiselt objektiivne. Antud juhul oli EE jaotanud üldkulud lähtuvalt kauba- ning teenuse müügitulude osakaaludest. Siirdehindade määramisega muutusid oluliselt ka vastavate teenuste müügitulude suurus, mistõttu muutus ka nendele jaotatavate üldkulude suurus. Seetõttu on vajalik hinnata, kas üldkulude proportsioon, mis on jaotatud iga äritegevuse lõikes, vastab tegelikkusele. Eeldame antud juhul, et igale äritegevuse liigile kantud üldkulud väljendavad osakaalu kuludest, mis kanti vastava müügitulu teenimiseks.

Seejärel tuleb kontrollida, kas EE poolt teenitav kasumimarginaal vastab siirdehindade määramisel aluseks võetud suurusele. Selleks oleme EE puhul leidnud äritegevuse rentaablu³⁰¹ iga jääktulu tasemel. Külmikute ostu ning litsentsitasu siirdehinna suuruse kontrollimiseks saame võrrelda omavahel elektroonikaseadmete müügiga seotud rentaablusnäitajaid, mis on suhteliselt sarnased külmikute müügi tulususega³⁰². Sarnased on ka erinevate osutatud teenuste tulusus³⁰³.

³⁰¹ Selleks oleme leidnud vahe (müügitulu-...kulud) / müügitulu iga jääktulutaseme kohta.

³⁰² Näiteks jääktulu esimese taseme puhul (arvesse on võetud ainult müügitulu suurus ning otsekulusid) on külmikute müügist teenitav kasumimarginaal 23% ning muu elektroonika müügist saadav tulusus 26%. Jääktulu teisel tasemel on erinevus veelgi väiksem – vastavalt 1% ja 10%. Vt: T. Haldma, S. Karu. Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. Tartu, 1999, lk 32.

Lisaks võib ettevõtja leida erinevaid finantssuhtarve, mida võrrelda nii sõltumatutest osapooltest konkurentide kui ka majandusharu keskmiste näitajatega. Näitena oleks antud juhul põhjendatud võrrelda suhtarve nagu ROE (ingl *Return on Equity*)³⁰⁴, mis väljendab omakapitali tootlust; ROA (ingl *Return on Assets*)³⁰⁵, mis iseloomustab ettevõtja varade kasutamise efektiivsust, ning Berry suhtarv (ingl *Berry ratio*)³⁰⁶, mis võrdleb edasimüüja või teenuse osutaja poolt teenitava kasumimarginaali suurus. Sõltuvalt kontsernisest tehingute liigist ning äritegevuse eripäradest võib võrreldavate sihtarvude ringi suurendada. Eeldame antud juhul, et EE puhul ühtisid leitud suhtarvud sõltumatute osapoolte sarnaste näitajatega³⁰⁷.

4.9. Siirdehindade turuväärtuse dokumenteerimine

Siirdehindade määramise menetluses on olulisel kohal dokumenteerimisnõuded. Antud näite puhul võiks ettevõtja siirdehindade dokumentatsiooni koostamisel lähtuda Euroopa Komisjoni Siirdehindade Foorumi poolt koostatud dokumenteerimisnõuete heast tavast³⁰⁸. Selle kohaselt tuleks kontserni tasemel koostada nn kontsernikaust (ingl *master file*), milles tuleks kirjeldada kontserni äritegevust ning üldist äristrateegiat, kontserni struktuuri ning peamiste funktsioonide ja riskide jaotumist kontserniettevõtjate vahel koos seotud osapoolte vahel toimunud oluliste standardtehingute kirjeldamisega. Kontsernikaustas peaks olema eelkõige kajastatud käesoleva töö ptk-des 4.1. kuni 4.4. toodud informatsioon (v.a. ptk-s 4.2. ja 4.4. kirjeldatud EE spetsiifiline informatsioon). Liikmesriigi maksumaksja kaust (ingl *country specific documentation*) peaks sisaldama eelkõige käesoleva töö ptk-des 4.5. kuni 4.7. kajastatud informatsiooni.

³⁰³ Samas tuleb silmas pidada, et võrreldavad peaksid olema ainult sarnase kulubaasiga ning struktuuriga äritegevused. Kui üheks äritegevuseks on vajalik peamiselt otsekulusid ning teisega kaasnevad peamiselt kaud- või üldkulud, siis peaksid erineva ka vastavate tasemete tulususe näitajad.

³⁰⁴ ROE on leitav suhtena puhaskasum (või ärikasum) jagatuna omakapitali suurusega. Vt: S. A. Ross, R. W. Westerfield, J. Jaffe. *Corporate Finance*. 5th edition, Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999, 356 p.

³⁰⁵ ROA on leitav suhtena puhaskasum (või ärikasum) jagatuna varade suurusega. Vt: S. A. Ross, R. W. Westerfield, J. Jaffe. *Corporate Finance*. 5th edition, Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999, 358 p.

³⁰⁶ Berry suhtarve on leitav brutokasum jagatuna tegevuskuludega. Berry suhtarv on kasutatav peamiselt juurdehindluse meetodi puhul. Antud juhul oleks suhtarv kohaldatav kontrollimaks kontsernile osutatud teenuste siirdehinna õigsust. Vt: S. A. Ross, R. W. Westerfield, J. Jaffe. *Corporate Finance*. 5th edition, Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999, 348 p.

³⁰⁷ Põhjusel, et EE-l on nii kauba kui ka teenuse müügist saadavat tulu, ei ole tõenäoliselt võimalik leida sarnase müügitulu struktuuriga sarnast sõltumatut osapoolt. Seetõttu võib suhtarvude võrdluse läbi viia äritegevuste lõikes (nt võrrelda turuuringu või konsultatsiooniteenuse tulemusi).

³⁰⁸ Lähemalt käesoleva töö 3.5. ptk (lk 95 jj).

Lisaks koostatud dokumendile peaks maksumaksja säilitama kogutud võrdlusandmeid ning muud dokumentatsiooni, mis võeti siirdehindade määramise aluseks ning mis omas olulist tähtsust saadud tulemuse seisukohast.

Siirdehindade dokumenteerimisega ei lõpe siirdehindade menetlus. Erialakirjanduses rõhutatakse, et aja möödudes muutub nii majanduskeskkond, tooted ning teenuseid ja ka kontsernisisesed tehingud³⁰⁹. Seetõttu on oluline regulaarselt hinnata, kas rakendatavad siirdehinnad vastavad endiselt turuväärtuse põhimõttele.

³⁰⁹ International Transfer Pricing eBook 2004 11. ptk. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).

Lõppsõna

Iga ettevõtja üheks peamiseks eesmärgiks on korraldada oma majandustegevust võimalikult kasumlikul viisil. Üheks viisiks vähendamaks tulumaksukulu on kontserniettevõtjate omavahelistes tehingutes rakendatud hinna elik siirdehinna kaudu. Rahvusvahelistel kontserniettevõtjatel on võimalik omavahelistes tehingutes kasutatav hind leppida kokku viisil, mille tulemusena kõrge tulumaksumääraga riigis asuv kontserniettevõtja müüb kaupu või osutab teenuseid madalama tulumaksumääraga riigis asutatud kontserniettevõtjale odavalt või ostab viimaselt kaupu või teenuseid kõrge hinna eest. Selle tulemusena teenib madalama tulumaksumääraga riigis asutatud ettevõtja kõrget ning kõrge tulumaksumääraga riigis asuv kontserniettevõtja madalamat kasumit. Sisuliselt kantakse kontsernisiseselt kõrges tulumaksumääraga riigis teenitud kasum maksuvabalt teise riiki, kus see maksustatakse madala tulumaksumääraga.

Vältimaks siirdehindade kaudu tulumaksukohustuse vähendamist, on rahvusvahelises maksuõiguses pakutud lahenduseks nn turuväärtuse standardit, mille kohaselt nõutakse, et kontsernisiseses tehingutes rakendatud siirdehinnad peavad vastama turuhinnale elik hinnale, millega sama tehing oleks tehtud omavahel sõltumatute osapoolte vahel. Enamus arenenud riikidest on lähtuvalt turuväärtuse standardist kehtestanud siseriikliku siirdehindade regulatsiooni, vältimaks varjatud kasumieraldiste teostamist ning riigi maksubaasi vähendamist.

Eesti on küll kehtestanud formaalse siirdehindade regulatsiooni, kuid kahjuks ei ole seda erinevatel põhjustel asutud praktikas efektiivselt rakendama. See tõstatab põhjendatud küsimuse - kas Eesti üldse vajab efektiivset siirdehindade regulatsiooni? Olgu järgnevalt toodud kolm peamist argumenti, mis on autori hinnangul piisavad põhjendamaks selle vajalikkust.

Eesti on liikmesriigina kohustatud tagama siseriikliku õiguse vastavuse Euroopa Liidu õigusega. Kuigi autori hinnangul ei tulene Euroopa Liidu õigusest otsest liikmesriikide kohustust kehtestada siirdehindade regulatsioon, tuleb arvestada mitme olulise algatusega Euroopa

Komisjoni tasemel. Üheks olulisemaks on Euroopa Komisjoni Siirdehindade Foorum, mis tegeleb aktiivselt erinevate liikmesriikide siirdehindade regulatsioonide harmoniseerimisega ning vastuolude kõrvaldamisega. Selle põhjal võib väita, et Euroopa Liidu poolt on tuntav tugev soovituslik surve, mis Eesti jaoks väljendub näiteks kohustustes ning kokkulepetes, millega Eesti, osaledes Euroopa Liidu Siirdehindade Foorumi töös, loeb ennast seotuks.

Teiseks täidab siirdehindade regulatsioon fiskaalset eesmärki. Siirdehindade regulatsiooni eesmärk on kaitsta riigi maksubaasi ning selle kaudu kindlustada tulumaksu laekumine riigile. Seetõttu täidab siirdehindade regulatsioon selget fiskaalpoliitilist eesmärki, sest vastasel juhul jääb varjatud kasumieraldiselt Eesti riigieelarvesse tulumaks laekumata.

Kolmandaks tuleb arvestada põhiseadusest tulenevate maksuõiguse põhimõtetega, milleks on eelkõige maksumaksjate ühetaoline kohtlemine ja neutraalsus. Turuväärtuse põhimõtet rakendades asetatakse seotud isikutest maksumaksjad võrdsetele alustele rahvusvahelisesse kontserni mittekuuluvate maksumaksjatega, mis teostavad tehinguid turutingimustel. Efektiivse siirdehindade regulatsiooni puudumisel on kontserniettevõtjatel võimalik saavutada oluline konkurentsieelis, kui nende poolt tehtavad varjatud kasumieraldised jäävad maksustamata võrrelduna Eesti ettevõtjatega, kes on kohustatud tasuma dividendimaksetelt tulumaksu. Efektiivse siirdehindade regulatsiooni puudumine võib seega asetada rahvusvahelised kontserniettevõtjad maksunduslikult soodsamasse positsiooni, kui seda on mitteseotud Eesti ettevõtjad.

Siirdehindade regulatsiooni lähtealuseks on turuväärtuse standard. See põhimõte töötati välja XX sajandi algaastakümnetel, mil maksulepingute kontekstis otsiti võimalusi kõrvaldamaks piiriüleste tehingute topeltnmaksustamist. Tolleaegse Rahvasteliidu egiidi all toimunud aruteludes oli siirdehinna leidmiseks kõne all peamiselt kolm meetodit – empiiriline meetod, valemipõhine allokeerimise meetod ning majandusüksuse lahususe meetod elik turuväärtuse meetod.

Empiirilise meetodi kohaselt omistati seotud ettevõtjale kasum, mida teenisid sarnased ettevõtjad. Erinevalt turuväärtuse meetodist ei olnud võrdlusandmete otsimise eesmärgiks leida sarnastel tingimustel tehinguid sooritavat sõltumatut tehingupoolt, vaid tegemist oli pigem sarnaste ettevõtjate majandustulemuste statistilise analüüsiga. Valemipõhise allokeerimise meetodi kohaselt määrati tehingupoole maksustatava tulu suurus lähtudes teatud objektiivsetest

kriteeriumitest (nt ettevõtja maksustatava tulu suurus leiti proportsioonina kogu kontserni müügitulust, mis vastas ettevõtja ning kogu kontserni palgakulude suhtele). Majandusüksuse lahususe meetodi sisustamisel oli omaks võetud sõltumatu tehingupoolte kontseptsioon elik erinevalt teistest meetoditest määrati omavahel seotud tehingupooltele omistatava tulu lähtuvalt sarnastel tingimustel sõltumatute osapoolte teenitud tulust.

Kuigi turuväärtuse standardi kõrval kehtisid paralleelselt ka empiiriline ja valemipõhine allokeerimise meetod, ei osutunud viimased elujõulisteks. Seostatuna I ja II maailmasõjaga kandus XX sajandi keskpaigas turuväärtuse standardi ning sellest lähtuva siirdehindade regulatsiooni arendamise raskuspunkt Ameerika Ühendriikidesse. Põhjalikumalt asuti Euroopas siirdehindade temaatikaga tegelema OECD egiidi all 1970-ndatel aastatel, mille tulemusena avaldati OECD poolt esimene siirdehindade määramise juhend 1979. aastal. Sellest aastast alates on OECD avaldanud rida spetsiifilisi siirdehindade valdkondi puudutavaid juhendeid ning seisnud hea erinevates riikides kehtestatud regulatsioonide harmoniseerimise eest.

Turuväärtuse standardi eelisteks teiste alternatiivsete tulu jaotamise põhimõtete ees on esiteks selles rahvusvahelise konsensuse saavutamine. See on omakorda eelduseks topeltmaksustamise olukordade vältimiseks, sest mõlemad tehingupoolte riigid peaksid teoorias lähtuma tehingupoolte tulu suuruse määramisel samast põhimõttest. Teiseks jaotab turuväärtuse standard kõige õiglasemalt erinevate riikide vahel tehingust teenitud maksustatava tulu.

Turuväärtus, nagu kõik siin reaalses maailmas, ei ole ideaalne. Esiteks võib olla praktikas keeruline leida sarnast tehingut teostavat sõltumatut ettevõtjat, kelle majandustulemusi saaks võrdlusandmetena kasutada siirdehinna määramisel. Äärmusliku näitena võib tuua olukorrad, mil kontserniettevõtjad teostavad tehinguid, mida tavapäraselt sõltumatud osapooled üldse ei teostaks. Samuti on küsimusteringiks kontserniettevõtjate majandustegevuse efektiivsusest tingitud suurem kasumlikkus ning selle jaotamine erinevate tehingupoolte vahel. Teiseks turuväärtus puuduseks on siirdehinna leidmise ajamahukus ning keerukus, mistõttu võivad sellega kaasneda ettevõtjale olulised kulud. Kokkuvõtvalt saab siiski nentida, et toodud puudused on üldjuhul ületatavad ning see ei kaalu üles turuväärtuse standardi rakendamisega seotud eeliseid.

Siirdehinna määramiseks on OECD siirdehindade juhendis toodud viis erinevat meetodit, milleks on võrdleva hinna, edasimüügi hinna, kulupõhise, jagatud kasumi ja tehingupõhise tootluse meetodid. Loetletud meetoditest esimesed kolm on nn traditsioonilised ning viimased kaks nn alternatiivsed meetodid.

Võrdleva hinna meetodi kohaselt loetakse seotud osapoolte vahel toimunud tehingu siirdehinnaks hinda, millega võrreldava tehingu teostasid omavahel sõltumatud tehingupooled. Sõltumatute osapoolte vahel toimunud võrreldava tehingu väärtus on kõige parem indikatsioon turuväärtusele vastava siirdehinna määramisel ning seetõttu on see kõige eelistatum meetod. Kahjuks ei ole praktikas meetodi kasutamine siiski niivõrd lai, sest tihti peale ei ole maksumaksjale kättesaadav piisavalt informatsiooni otsustamiseks, kas teiste sõltumatute ettevõtjate poolt teostatud tehing on sarnane kontsernisiseselt tehtud tehinguga.

Edasimüügi hinna meetodi puhul võetakse siirdehinna määramise aluseks seotud isikult soetatud kauba või teenuse müügihind sõltumatule lõpptarbijale ning lahutatakse sellest maha edasimüügist teenitav brutokasum. Lahutatava brutokasumi suurus leitakse võrreldes sõltumatute edasimüüjate poolt sarnastelt tehingutelt teenitavat kasumit. Edasimüügi hinna meetodit kasutatakse eelkõige juhtudel, kui seotud isikust maksumaksja teostab peamiselt kontsernikauba müüki lõpptarbijatele.

Kulupõhise meetodi puhul leitakse siirdehind lähtudes ettevõtja kulutustest müüdud kauba tootmiseks või teenuse osutamiseks ning lisatakse sellele sobiv kasumimarginaal. Sarnaselt edasimüügi hinna meetodile leitakse lisatav kasumimarginaal lähtudes sarnase sõltumatu ettevõtja poolt sarnasest tehingust teenitavast kasumimarginaalist.

Alternatiivsed meetodid on sätestatud tingituna asjaolust, et majandustehingute muutumisel üha komplekssemateks ning keerulisemateks, milles osalevad paljud omavahel seotud ettevõtjad, võib olla raske eristada tehingupoolte poolt täidetud ülesandeid, kantud riske ning kasutatud rahalisi vahendeid iga konkreetse tehingu korral. Seetõttu ei läheneta siirdehinna määramisele enam tehingupõhiselt, vaid üritatakse määrata kauba või teenuse siirdehinda lähtudes iga tehingupoolte panusest lõplikult teenitud kasumisse.

Jagatud kasumi meetodi puhul üritatakse analüüsida iga ettevõtja täidetud funktsioone, kantud riske ning kasutatud varasid tehingu või tehingute läbiviimisel ning seejärel jagatakse saadud kasum vastavalt iga ettevõtja panusele. Jagatud kasumi meetodi kõrval on kasutusel ka tehingupõhise tootluse meetod, mille kohaselt jaotatakse tehingute tulemusena tekkinud kogukasum tehingupoolte vahel, lähtudes sarnaste sõltumatute ettevõtjate poolt sarnastelt tehingutelt teenitavast kasumimarginaalist. Mõlema meetodi korral jagatakse tehingust teenitud kasum tehingupoolte vahel lähtuvalt nende panusest. Erinevus on vaid jagamise viisis – jagatud kasumi puhul jagatakse kasumit kui kogusummat, tehingupõhise tootluse meetodi puhul jaotatakse see kasumimarginaalina. Tulles tagasi turuväärtuse standardi juurde, toimub hetkel erialakirjanduses pinev diskussioon teemal, kas jagatud kasumi ja tehingupõhise tootluse meetodid lähtuvad turuväärtusest või mitte. Autori hinnangul on võimalik konstrueerida rida olukordi, kus nimetatud meetodid eemalduvad turuväärtuse standardist. Sellest hoolimata peaksid kitsaskohad olema üldjuhul ületatavad, mis omakorda õigustab alternatiivsete meetodite rakendamist.

Siirdehindade regulatsioon ei piirdu ainult meetodite kirjeldamisega, vaid reguleerida tuleb kogu siirdehindade määramise menetlust. Ühtelt poolt aitab see kaasa meetodite õigele rakendamisele ning teisalt loob maksumaksjale vajalikku õigusselgust ning -kindlust. Siirdehindade menetluse eesmärgiks on leida hinnatava tehinguga võimalikult sarnane võrreldav turutingimustel teostatud tehing.

Siirdehinna määramise menetlus algab üldjuhul majandusharu analüüsiga, mille eesmärk on saada ülevaade selle majanduslikest aspektidest ning eripäradest. Eelkõige on selle etapi eesmärk saada ettekujutus majanduskeskkonnast ning äritavadest, millises maksumaksja igapäevaselt tegutseb. Peale seda tuleks analüüsida ettevõtjat ning tema majandustegevust, millest peaks selguma, milles peituvad ettevõtja konkurentsieelised või siis nõrkused võrreldes konkurentidega. Kolmandana läbiviidav tegevusanalüüs selgitab, kuidas jaotuvad tehingu toimumisel osapoolte vahel konkreetsed funktsioonid, riskid ning varad. Üldreeglina on tehingupoolle täidetud funktsioonid, kantud riskid, ning kasutatavate varade maht otseses seoses osapoolte poolt teenitava kasumiga. Tegevusanalüüsi tulemuste põhjal on võimalik liikuda neljanda etapi juurde, milleks on siirdhindade määramise meetodi valik, mis sõltuvalt konkreetsetest asjaoludest sobib kõige paremini turuväärtusest lähtuva siirdehinna määramiseks. Järgnevana toimub

võrdlusandmete kogumine ning konkreetse siirdehinna määramine. Menetlus lõpeb leitud siirdehinna õigsuse analüütilise kontrollimisega ning kogu protsessi dokumenteerimisega.

Töös on analüüsitud abstraktse Eesti ettevõtja näitel, kuidas peaks praktiliselt siirdehindade määramise protseduur toimuma lähtuvalt rahvusvaheliselt aktsepteeritud siirdehinna määramise põhimõtetest. Analüüsi tulemusena võib välja tuua kolm üldist tähelepanekut. Esiteks on siirdehindade määramise menetlus interdistsiplinaarne, mis nõuab hindajalt häid teadmisi nii haldusõiguse kui spetsiifilisemalt maksuõiguse valdkonnast, finantsjuhtimise ja raamatupidamise alaseid teadmisi ning arusaamist üldisest ärikeskkonnast ning selles kehtivatest tavadest. Puudusi ühes ei kaalu üldjuhul üles väga head teadmised teistes valdkondades. Teiseks ei ole siirdehindade määramise menetlus täpisteadus ning siirdehinna leidmisel omavad olulist tähtsust subjektiivsed hinnangud. Mõlemaid tähelepanekuid tuleb arvesse võtta ka siirdehindade regulatsiooni kehtestamisel ning selle rakendamisel. Kolmandaks on siirdehindade menetlus keeruline ja aeganõudev, kuid selle tulemusena võib siirdehinna korrigeerimine tuua kaasa olulise maksulaekumise riigieelarvesse. Viimane on ka peamine põhjus, mis viimastel aastakümnetel on arenenud riikides hakatud riiklikult siirdehindadele niivõrd suurt tähelepanu osutama.

Kehtiva siirdehindade regulatsiooni muutmisel tuleks autori hinnangul arvestada kolme aspektiga. Esiteks on tulenevalt Eesti erandlikust tulumaksusüsteemist põhjendatud eeldada, et rahvusvahelised kontsernid enamjaolt mitte ei vii Eestist varjatult kasumit välja, vaid pigem akumulatsioonid selle siin asuvatesse tütarettevõtjatesse, sest kasumi jaotamise hetkeni ei tule sellelt tasuda tulumaksu.

Teiseks on Eesti puhul tegemist suhteliselt väikese riigiga, millest tulenevalt on ka meie maksubaas suhteliselt väike võrreldes maailma suurriikidega. Seega ei ole proportsionaalne kehtestada aja- ja kulumahukaid nõudeid maksubaasi kaitseks. Võimalikult täpne siirdehinna määramine on oluline eelkõige juhtudel, mil müüdava kauba või osutatava teenuse kogus või maht on suur, sest väiksemgi siirdehinna korrigeerimine mõjutab oluliselt mõlema tehingupoole maksustatava kasumi suurust ning sellest tulenevalt ka riigi maksutulu suurust. Kui aga kauba või teenuse maht on väike, ei mõjuta siirdehinna korrigeerimine oluliselt tehingupoole maksustatava kasumi suurust.

Kolmandaks tuleb tunnistada, et nii Eesti maksumaksjate kui ka maksuhalduri jaoks on

siirdehindade temaatika uudne. Võrreldes teiste arenenud riikidega, millel on siirdehindade määramisel aastakümnete pikkune kogemus ning efektiivselt rakenduv seadusandlus, puudub Eestis vastav kogemus peaaegu täielikult.

Kõike seda arvesse võttes peaks siirdehindade regulatsioon ning selle rakendamine olema suhteliselt paindlik ning tuleks hoiduda liialt formaalsusse kaldumisest. Siirdehindade regulatsioon erineb teistest maksuõiguse instituutidest eelkõige selle reguleerimiseseme poolest, mis on tihedalt seotud majandusteooriaga ning sisaldab hulgaliselt subjektiivseid hinnanguid. Eestil kui väikeriigil tuleb maksupoliitika väljatöötamisel arvestada ka riikidevahelise konkurentsiga välisinvesteeringute meelitamisel. Seetõttu ei saa Eesti võtta väga jäika positsiooni siirdehindade korrigeerimisel, vaid peab üritama jääda paindlikuks tagamaks Eesti kui investeerimiskeskonna atraktiivsust välisinvestoritele.

Resümee

Transfer pricing

The main purpose of every company is to earn profit. One opportunity for multinational corporations to reduce corporate income tax is to build up intra-group pricing policy in a way that group companies established in countries with high corporate income tax rate are earning no or low taxable income whereas companies located in territories with low corporate income tax rate are making considerable profit. This could be achieved by charging high price from companies suffering high corporate income tax rate for intra-group services and goods. Alternatively, the group companies established in territories with high corporate income tax rate could provide services or sell good for a low price to group companies with low corporate income tax rate. As a result, the profit earned by companies established in territories having high corporate income tax rate is transferred in the form of transfer prices to companies enjoying low tax rate. As a consequence, the profit earned by companies suffering high corporate income tax rate is transferred to countries having low corporate income tax and the profit is thereafter taxed with a low corporate income tax rate in stead of high.

In order to provide remedy, international tax law has proposed arm's length principle as a guidance to establish transfer prices for tax purposes. It is required that the intra-company transactions are carried out at the market price. The market price is defined as a price under which the same transaction would have carried out between independent parties. Majority of the developed countries have accepted the arm's length principle as fundamental postulate in building up their domestic transfer pricing regulation.

Although Estonia has established a formal transfer pricing regulation, there are several reasons why it has not been effectively put into practice. This also leads us to the question whether Estonia requires an effective transfer pricing regulation at all? There are three main arguments in favor of an effective transfer pricing regulation.

Estonia, being a member state of European Union, is obliged to follow the European Union law. It is author's opinion that European Union law does not ask a Member State to have an effective transfer pricing regulation. However, there are several initiatives on the level of European Union. One of them is the European Transfer Pricing Forum the main purpose of which is to harmonize and to eliminate conflicts between domestic transfer pricing regulations of the Member States. Consequently, there is a recommendation on the level of European Union for a Member State to have an effective transfer pricing regulation in line with the OECD Guidelines. Estonia, being a member of the European Transfer Pricing Forum, is legally bound with the agreements and settlements agreed in that framework.

Transfer pricing has a clear fiscal objective. The primary purpose of the transfer pricing regulation is to protect the tax base and to secure tax revenue of the country. Without effective transfer pricing regulation the country loses tax revenue on the hidden profit distributions.

There is also a third pillar to be considered in the context of transfer pricing. Estonian constitution provides several principles of tax law like non-discriminatory treatment of taxpayers and tax neutrality. Arm's length principle places group taxpayers to a similar position as independent taxpayers that perform their economic transactions under the market price. In the absence of an effective transfer pricing regulation group taxpayers could achieve considerable advantages as they could make hidden profit distributions without paying corporate income tax. In contrast, independent taxpayers are liable to pay corporate income tax on divided payments. As a result, multinational companies could be in a better position, as compared to independent entities.

The essence of transfer pricing is the application of an arm's length principle. It was developed by the League of Nations in the first decades of the XX century when in the context of tax treaties the international community was looking for a remedy to prevent double taxation in international trade. There were mainly three alternative options under the discussion –empirical method, fractional apportionment method and separate entity principle. The last of them was a precursor of a contemporary arm's length principle.

According to the empirical method taxable income of a multinational company was calculated under the statistical methods. Fractional apportionment method allocated a taxable income of a

multinational company using objective characters (e.g. the amount of taxable income was calculated as proportion of the total group consolidated income taking into account the amount of salary costs of that group entity divided by the total salary cost of the whole group). Separate accounts method follow the concept of independent enterprise according to which the taxable income of group entity was calculated as if it had performed economic activity in an open market with independent entities.

Although empirical and fractional apportionment methods were still valid beside the principle of separate accounts, they were not successful. As a result of the I and II World War, the United States of America became for a long time a center of developing and implementing transfer pricing. First considerable efforts in the field of transfer pricing in Europe were conducted by OECD in the late 1970-s. First guidance on transfer pricing was published by OECD in 1979. Starting from that date, OECD has continued to work on the area of transfer pricing and has published several documents on this matter.

The main advantage of the arm's length principle compared to other allocation principles of taxable income is an international consensus. This is a necessary condition to prevent double taxation in international trade. Transfer pricing is considered to be the best method of allocating taxable income in the most justified manner.

It should be noted that arm's length principle is not ideal. First of all, it may be difficult to find an independent entity performing comparable transactions in practice. Group companies may conduct transactions that independent parties would never agree to perform. There is also a question of an extraordinary income earned by group entities because of being more efficient than independent entities. Secondly, transfer pricing is quite complicated and time-consuming process that could cause significant compliance problems for multinational companies. However, the advantages obtained from effective transfer pricing regulation overbalance the disadvantages.

OECD transfer pricing guidelines have proposed five different methods of calculating the transfer price for tax purposes. The methods are: comparable uncontrolled price method, resale price method, cost plus method, profit split method and transactional net margin method. The first three methods are considered to be traditional and the last two alternative.

Under the comparable uncontrolled price method a transfer price is deemed to be a price under which the same transaction would have been concluded between independent entities. Market price applied between independent entities is the best indicator of a proper transfer price. Unfortunately, the method cannot be used widely as there is usually not enough information of transactions concluded between independent parties to evaluate whether the conditions applied in an uncontrolled transaction are the same as in case of a controlled transaction.

Resale price method calculates a transfer price by subtracting from the final customer price appropriate gross profit. The amount of a gross profit is calculated as a gross profit earned by independent resellers from comparable transactions. Resale price method is applied mostly in cases a group company is acting as a reseller of a product to final customers.

The transfer price calculated under the cost plus method is a price equal to expenses of the company providing the service of producing the good plus appropriate gross profit. Similar to the resale price method, gross profit is calculated as profit earned by independent entities performing similar functions, bearing similar risks and using similar assets in an uncontrolled transaction.

Alternative transfer pricing methods are a result of an everlasting process of economic transactions becoming more complex and complicated involving various group entities in several of countries. It becomes almost impossible to distinguish concrete functions, risks and assets utilized in the transaction by each separate entity involved. Transfer price is no longer determined on a transaction to transaction basis but comparing the proportion of contributions of each entity to the transaction.

Profit split method analyzes the functions, risks and assets utilized by each party in the transaction. The total profit earned from the transaction is divided between different parties based on their contribution to the transaction. As a different approach, transactional net margin method uses several efficiency ratios to calculate the proportion of the total profit to be attributed to each party of the transaction. Pointing back to the arm's length principle, there is currently extensive discussion going on in the tax literature whether alternative methods rest on arm's length principle. It is the author's opinion that alternative methods generally follow arm's length principle but there are several occasions when this could be in doubt. However, without having a

better option for overcoming the problem, alternative methods perform an important role in finding solutions to maintain international consensus on the principles of transfer pricing.

Transfer pricing regulation goes beyond the description of the methods and regulates also the procedure of establishing transfer price. First of all, it provided guidance how to apply correctly the transfer pricing framework to derive an appropriate transfer price. It also provides legal certainty and clearance to taxpayers establishing the correct transfer price. The ultimate purpose of the transfer pricing procedure is to find an uncontrolled transaction that could serve as a benchmark for transfer price.

The procedure of transfer pricing starts with an analysis of general economic conditions in that specific business area. The purpose of the analysis is to get an understanding of the specific business area where taxpayer operates. Secondly, the analysis of taxpayers' activities provides guidance on the competitive position of the taxpayer outlining its strength and weaknesses. Thirdly, functional analysis should clarify how the functions, risks and assets are divided between different parties of the transaction. As a general rule, the party of the transaction that performs the main functions, bears most significant risks and utilizes the main assets should also earn the highest profit. The results derived from the functional analysis are an input for selecting the transfer pricing method. It is often difficult to select the method reflecting closest the arm's length principle. After the method is selected, a search for comparable transactions can start that should be finalized with the calculation of the transfer price of the controlled transaction. The procedure of transfer pricing follows with documenting the whole procedure and controlling analytically the correctness of the transfer price.

Master theses includes an analysis of an abstract Estonian taxpayer how the procedure of determining transfer price should be implemented based on the principles laid down by OECD Guidelines. As a result of the analysis, three main conclusions can be drawn. Firstly, transfer pricing is multidisciplinary and requires high standards from the evaluator determining the transfer price. Besides understanding of tax law, he or she should also have knowledge of bookkeeping and finance but also an understanding of corporate governance and business practice. Secondly, transfer pricing is not an exact science and rests a lot on subjective judgments. Both of these aspects should be taken into account when transfer pricing is determined by the taxpayer or challenged by the tax authorities. Transfer pricing is also

complicated and time-consuming but it can serve as a powerful tool for protecting the tax base and generating significant tax income of the State. This could be also the reason why developed countries have during the recent decades paid so much attention to transfer pricing.

It is the author's opinion that three aspects should be considered when changing the current Estonian transfer pricing regulation. Firstly, Estonian distinctive corporate income tax regime should stimulate the multinational companies to allocate profit to Estonia, as undistributed profits are tax exempt. Secondly, Estonia is a small country in the scale of economics meaning that the amount of value of the transactions performed with Estonian permanent establishments and subsidiaries are relatively small compared to huge capital exporting countries. As a result, transfer pricing adjustments should not have a huge financial impact to the tax base of the taxpayer. Thirdly, Estonian taxpayers and tax authorities do not have knowledge or experience of transfer pricing meaning that the whole regulation would be novel for them. Estonia, being a small country, should also consider being attractive to foreign investments. As a result of this, Estonia should remain liberal when implementing transfer pricing.

Considering all three aspects referred previously, Estonia should avoid being too formal and strict implementing the regulation. Transfer pricing is a specific area of taxation that is closely linked to economics and involves a grate deal of subjective judgment.

Kasutatud allikad

Kasutatud kirjandus

1. A Common Consolidated EU Corporate Tax Base. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm, 01. september 2006.
2. A Professional Pricing Society Publication. Transfer Pricing Methods Rise in Importance Again. Available: http://www.pricingsociety.com/Art_Transfer_Pricing_Methods_Rise_in_Importance_Again_FF.htm, 24 April 2005.
3. A Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code. (Ameerika Ühendriikide Rahandusministeeriumi väljaanne käesoleva autori valduses).
4. Anderson, P. Draft Guidance on Cost Contribution Arrangements. – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 2, p 29 ff.
5. Arias, I. Sissejuhatus siirdehindade maksustamisse. Koolitus. Jurmala, Läti, 13.-14.10.2005.
6. Carroll, M.B, „Taxation of Foreign and National Enterprises-Methods of Allocating Taxable Income“. (Käesoleva töö autori valduses).
7. Casley, A. The Basic Framework of the Cost-Plus Method. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 4, p 37 ff.
8. Casley, A. Transactional Net Margin Method, Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 9, p 160 ff.
9. Chetcuti, J-P. The EU Tax Arbitration Convention- its strengths and weaknesses. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/eu-tax-arbitration-convention2.htm>, 4. august 2005.
10. Commission of the European Communities. Company Taxation in the Internal Market. SEC(2001), 1681, 23.10.2001.
11. Commission of the European Communities. Proposal for a Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU. - International Transfer Pricing Journal, 2006, No 2, p 34 ff.
12. 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 on transfer pricing documentation or associated enterprises in the EU. COM (2005), 543, 7.11.2005.

13. Conclusions of the Ecofin council meeting on 1.12.1997 concerning taxation policy. Available: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm#OECD , 18 June 2006.
14. Confederation Fiscale Europea. Comments on ECJ. Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/00. Arvutivõrgus. Kättesaadav www.cfe-eutax.org/pdf_word_documents/opinion_statements/word/2003_05.doc, 20. juuni 2006.
15. Cools, M. International Commercial Databases of Transfer Pricing Studies. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 9, p 165 ff.
16. Crem, D. Margin and Cost Base for Applying the Cost-Plus Method. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 1, p 15 ff.
17. Cunningham, W. Application of the Cost-Plus Method. – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 2, p 18 ff.
18. Dehnen, P., Bacht, S. Administrative Principles on Secondment: New Principles for the Audit of Income Allocation between Internationally Related Companies in Cases of Employee Secondments. – International Transfer Pricing Journal, 2002, No 10, p 150 ff.
19. Department of the Treasury. Report on the Application and Administration of Section 482. Available: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3218.pdf>, 23 April 2006. .
20. Douvier, P. Regime for Price Fluctuation Reserves for Oil Companies. – International Transfer Pricing Journal, 2001, No 7, p 135 ff.
21. Eesti liitumisläbirääkimistel Euroopa Liiduga saavutatud kokkulepped. Arvutivõrgus. Kättesaadav aadressil http://www.vm.ee/est/euro/kat_247/3374.html, 4. juunil 2005.
22. Feinschreiber, R. Advance Pricing Agreements (APAs) in Canada. – Corporate Business Taxation Monthly, 2004, No 11, p 10 ff.
23. Fortier, S., Soh, G., Stappen, D. Comparables: geographic market and other factors. – International Tax Review, No 23 p 27 ff.
24. Franciscussi, D. The Arm's Length Principle and Group Dynamics- Part 1: The Conceptual Shortcomings. – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 5, p 55 ff.
25. Franciscussi, D. The Arm's Length Principle and Group Dynamics- Part 2: Solutions to Conceptual Shortcomings. – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 11, p 235 ff.
26. Franze, R. Transfer Pricing and Distribution Arrangements: From Arm's Length to Formulary Apportionments of Income. – Intertax, 2005, Volume 33, No 6/7.
27. Fris, P. Dealing with Arm's Length and Comparability in the Year 2000. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 12, p 194 ff.
28. Fris, P. The Transfer Pricing Agenda for Europe. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 8, p 130 ff.
29. Haldma, T., Karu, S. Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. 1999, Tartu, lk 32.

30. Hamaekers, H. Arm's Length – How Long? – International Transfer Pricing Journal, 2001, No 3, p 30 ff.
31. Hamaekers, H. Income Allocation in the 21st Century: The end of Transfer Pricing? – International Transfer Pricing Journal, 2005, No 5, p 95 ff.
32. Hamaekers, H. The Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. – International Transfer Pricing Journal, 2003, p 90 ff.
33. Hamaekers, H. The Comparable Profits Method and the Arm's Length Principle. – International Transfer Pricing Journal, 2003, No 5, p 85 ff.
34. Hellersein, W. The Case of Formulary Apportionment. – International Transfer Pricing Journal, 2005, No 5, p 102 ff.
35. Hellerstein, W. The Case for Formulary Apportionment. – International Transfer Pricing Journal, 2005, No 6, p 89 ff.
36. Hert, L. A New Impetus for the Arbitration Convention. – International Transfer Pricing Journal, 2005, No 3, p 50 ff.
37. International Transfer Pricing eBook 2003. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).
38. International Transfer Pricing eBook 2004. (PricewaterhouseCoopers koostatud käsiraamat käesoleva töö autori valduses).
39. Joep van Haaren, T. Transfer Pricing Level II. Koolitus, Rotterdam, Holland, 8.-9.06.2006.
40. Kivistik, T. Ettevõtte kuluarvestussüsteem. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.aktiva.ee/26040y/z2zARTICLEy238391.html>, 01. september 2006.
41. Kocmankova, I. Fundaments of Trasfer pricing. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 3, p 60 ff.
42. Kroppen, H-K. Transfer Pricing. Germany. 2003, 3. ptk. (Käesoleva töö autori valduses).
43. Kroppen, K, Rasch, S. Interpretation of the Arm's Length Principle under Art. 9 of the OECD Model Tax Treaty: Does the Arm's Length Principle Cover Formal Requirements? – International Transfer Pricing Journal, 2004, No 2, p 25 ff.
44. Käerdi, M., Lang, R., Raidla, J., Varul, P., Volens, U. Ettevõtja õigus. – Juridica, 2006, nr 4, lk 227 jj.
45. Langbein, S.I. The Unitary Method and the Muth of Arm's Length. – Tax Notes, 1986, No 30, p 625 ff.
46. Lebowitz, B.E. Transfer Pricing and the End of International Taxation. – Tax Notes, 1999, No 9, p 25 ff.
47. Lehis, L. Maksuõigus. Tartu, 2004.
48. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica, 1999, nr 5, lk 243 jj.
49. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000.

50. Library of Congress. Available: http://thomas.loc.gov/cgi-bin/cpquery/?&dbname=cp109&sid=cp109pOPWa&refer=&r_n=hr203.109&item=&sel=TOC_2848276&, 31 August 2006.
51. Liebman, H., Rousselle, O. VAT Treatment of the Composite Supplies. – International VAT Monitor, 2006, No 4, p 215 ff.
52. Neighbour, J. Transfer Pricing: Keeping it at arm's length. Available: http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html, 2 August 2006.
53. OECD. Double taxation – juridical and economic. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://www.oecd.org/document/15/0,2340,en_2649_34897_36156239_1_1_1_1,00.html, 24. jaanuar 2007.
54. OECD Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries. United Nations. Chicago, 1982.
55. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 15 July 2005, Paris, 2005, 373 p.
56. Oja, A. Eesti Tööandjate Keskliit teatas, et rahandusministeeriumi ettepanek tulumaksusüsteemi muutmiseks pole ettevõtjale piisavalt atraktiivne. Arvutivõrgus. Kättesaadav arvutivõrgus http://www.aripaev.ee/mod/emb/online.html?disp=2&uud_id=853160, 18. juuni 2006.
57. Organisation for Economic Co-operation and Development. Consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes. Available: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>, 2 July 2004.
58. Organisation for Economic Co-operation and Development. Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishment. Available: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/14/1923028.pdf>, 3 June 2004.
59. Organisation for Economic Co-operation and Development. The OECD's project on Harmful Tax Practices. Available: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>, 18 June 2006.
60. Organisation for Economic Co-operation and Development. Transfer Pricing. Current work focuses on four main areas-transfer pricing. Available: http://www.oecd.org/document/23/0,2340,en_2649_33753_1843799_1_1_1_37427,00.html, 28 July 2006.
61. PricewaterhouseCoopers. A global economic analysis of the arm's length operating results of distribution companies. 1999, p 19. (Käesoleva töö autori valduses).
62. PricewaterhouseCoopers. Headlines 2004. Arvutivõrgus. Kättesaadav: [http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/E93009096CCFC3D0CA256EC40017F19F/\\$file/headlines_october04.pdf](http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/E93009096CCFC3D0CA256EC40017F19F/$file/headlines_october04.pdf), 23. mai 2006.
63. Reichert, T. Proposed Cost Sharing Regulations: A Departure from Arm's Length? – International Transfer Pricing Journal, 2006, No 2, p 2 ff.

64. Ribeiro, E; Hamel, J. Brazilian transfer-pricing regulations and the OECD guidelines. – International Tax Review, 2005, No 23, p 42 ff.
65. Ross, S.A., Westerfield, R.W., Jaffe, J. Corporate Finance. 5th edition, Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1999, 864 p.
66. Roztock, N. Introduction to Activity Based Costing. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.pitt.edu/AFShome/r/o/roztock/public/html/abc/abctutor>, 01 September 2006.
67. Rotondaro. C. The Notion of “Associated Enterprises”: Treaty Issues and Domestic Interpretations- An Overview. – International Transfer Pricing Journal, 2000, No 2, p 3 ff.
68. Royalty Rates for Licensing Intangibles. Available: <http://www.itinet.org/treaty/royalystat.htm>, 04 September 2006.
69. Rünkla., J. Ettevõtte kulud, varud ja juhtimisotsused. Külim, 1997.
70. Schnorberger, S. The Cost-Plus Method: Determination of Margin and Cost. – International Transfer Pricing Journal, 1999, No 4, p 54 ff.
71. Seletuskiri Rahandusministri määruse “Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid” eelnõu juurde. Arvutivõrgus. Kättesaadav http://eoigus.just.ee/?act=6&subact=1&OTSIDOC_W=158753, 24. jaanuar 2007.
72. Seletuskiri käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Arvutivõrgus. Kättesaadav http://eoigus.just.ee/?act=6&subact=1&OTSIDOC_W=211901, 15. märts 2008.
73. Tamm, V. Statistika. Baasmõisted ja -meetodid majanduses. Tartu Ülikooli Kirjastus, 1996, 125 lk.
74. The EU Joint Transfer Pricing Forum Issues for Debate. Available: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm, 3 June 2005.
75. Transfer Pricing and Arbitration Convention. Available: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm, 4 August 2005.
76. Transfer Pricing. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://www.oecd.org/topic/0,2686,en_2649_33753_1_1_1_1_37427,00.html, 01. september 2006
77. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidiastutuste seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Arvutivõrgus. Kättesaadav <http://www.fin.ee/?id=12149>, 23. veebruar 2006.
78. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. Arvutivõrgus. Kättesaadav <http://www.fin.ee/?id=79499>, 15.märts 2008.
79. Tuul, H. Sõderi maksuplaan peletab investoreid. Arvutivõrgus. Kättesaadav http://www.aripaev.ee/3259/uud_uudid_x_325911.html, 18. juuni 2006.

80. US Treasury Department, A Study of Intercompany Pricing under Section 482 of the Code. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_n5_44/ai_12698462, 01. september 2006.
81. Uustalu, E. Euroopa Kohtu kohtulahendid otseste maksude valdkonnas. – Maksumaksja, 2000, nr 10, lk 15 jj.
82. Uustalu, E. Euroopa Kohtu kohtulahendid otseste maksude valdkonnas. – Maksumaksja, 2000, nr. 10, lk 29 jj.
83. Uustalu, E. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning -mõistetest. – Juridica, 1998, nr 3, lk 125 jj.
84. Uustalu, E. Residentide poolt kontrollitavate variühingute maksustamine. – Juridica, 1998, nr 9, lk 442 jj.
85. Uustalu, E. Välismaised variühingud. – Juridica, 1998, nr 6, lk 302 jj.
86. Uustalu, E. Äriühingute tulumaksustamise suunad Euroopa Liidus. – Maksumaksja, 2006, nr 6/7.
87. Veide, A. Autori intervjuu, 02.02.2007, Tallinn.
88. Vilet. M. Recharging Head Office Expenses: An Update. – International Transfer Pricing Journal, 2005, No 5, p 116 ff.
89. Vogel, K. Double Taxation Conventions. 3rd edition, Boston: Kluwer, 1999, 1667 p.

Kasutatud normatiivmaterjal

1. Ameerika Ühendriikide maksukoodeks 482. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://a257.g.akamaitech.net/7/257/2422/01apr20051500/edocket.access.gpo.gov/cfr_2005/aprqrtr/26cfr1.482-1A.htm, 24. jaanuar 2007.
2. Commission Recommendation of 6 May 2003 Concerning the Definition of Micro, Small and Medium-Sized Enterprises (2003/361/EC). Official Journal L 107 of 30/04/1996.
3. 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 on transfer pricing documentation or associated enterprises in the EU. COM (2005) 543, 7.11.2005.
4. Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, Official Journal L 225 of 20/08/1990, p. 10.
5. Council of the European Union. Code of Conduct for the effective implementation of the Arbitration Convention (90/436/ of 23 July 1990). Available: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm, 4 August 2005.
6. Concil of the European Union. Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on

transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EU TPD). Official Journal C 176/1 of 28/07/2006.

7. Euroopa Liidu direktiiv nr 90/435/EMÜ. – EÜT L 225, 20.08.90.

8. Leedu Vabariigi rahandusministri käskkiri 9. aprillist 2004.a. nr 1K-123 Leedu Vabariigi Kasumimaksu seaduse 40. paragrahvi 2. lõike ja Leedu Vabariigi residentide tulumaksuseaduse 15. paragrahvi 2. lõike rakendamise eeskirjade kohta. (Määruse tõlge töö autori valduses).

9. Maksukorralduse seadus. 20. veebruar 2002. – RT I 2002, 26, 150; RT I 2006, 25, 186.

10. Organisation for Economic Co-operation and Development. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations. Paris, 1995.

11. Organisation for Economic Co-operation and Development. Report on the attribution of profits to permanent establishments. Arvutivõrgus. Kättesaadav;

http://www.oecd.org/document/36/0,2340,en_2649_33753_37861284_1_1_1_1,00.html, 25. jaanuar 2007.

12. Pankrotiseadus. 22. jaanuar 2003. – RT I 2003, 17, 95; RT I 2006, 7, 42.

13. Raamatupidamise Toimkonna juhendite RTJ 0-12 (muudetud 2005) kinnitamine. – RTL 2005, 66, 952; RTL 2005, 117, 1852.

14. Rahandusministri 24.12.2003 määrus nr 107 „Tulumaksuseadusest“, „Sotsiaalmaksuseadusest“, „Kogumispensionite seadusest“ ja „Töötuskindlustuse seadusest“ tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine. – RTL 2004, 4,45; RTL 2007, 2, 19.

15. Rahandusministri määrus 29. detsembrist 1999 nr 120 “Residendist juriidilise isiku ja temaga seotud mitteresidendist või füüsilise isiku vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid”. – RTL 2000, 1, 2.

16. Rahandusministri määrus 10. novembrist 2006 nr 53 „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid”. – RTL 2006, 81, 1506.

17. Tax and Accounting Issues Related to the Exchange of Shares under EU Directive 90/434/ECC.

18. Tulumaksuseadus. 15.detsember 1999. – RT I 1999, 101, 903; RT I 2006, 28, 208.

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

20. Seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise konventsiooniga ühinemise konventsioon ja selle allakirjutamise protokollu ratifitseerimise seadus. – RT II 2006, 24, 65.

Kasutatud kohtumaterjalid

1. Riigikohtu 04.10.1999.a. määruse kohtuasjas nr 3-3-1-31-99 punktis 3 on sätestatud.Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 19.juunist 2002 Svetlana Mastovitsi kaebuses Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti ettekirjutuse ja otsuse tühistamiseks. – RT III 2002, 20, 236.
2. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 14.oktoobrist 2004 OÜ Longwan kaebus Tartu Maakonna Maksuameti maksuotsuse tühistamiseks. – RT III 2004, 26, 279
3. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 7. veebruarist 2000 OÜ Ringi 4 kassatsioonkaebuse läbivaatamine käibemaksuseaduse § 18 lg 1 p 10 kohaldamise asjas. – RT III 2000, 5, 46.
4. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 18. oktoobrist 1999 EVEA Panga AS kassatsioonkaebuse läbivaatamine käibemaksuseaduse § 18 lg 1 p 1 kohaldamise asjas. – RT III 1999, 27, 251.
5. Riigikohtu otsus 5. detsembrist 2005 Kalle Raja kaebus Tartu Maakonna Maksuameti maksuotsuse tühistamiseks. – RT III 2005, 45, 442.
6. Riigikohtu halduskolleegiumi määrus 4. oktoobrist 1999 K. Tenno ja E. Tamme kassatsioonkaebuste läbivaatamine haldusmenetluses tsiviilõiguslike asjaolude tuvastamise asjas. – RT III 1999, 25, 238.
7. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 8. maist 2003 AS Tartu Veski kaebuses Tartu Linna Maksuameti 14. mai 2002.a. ettekirjutuse osaliseks tühistamiseks. – RT III 2003, 18, 168.
8. Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 3. juunist 2004 OÜ Floccosa kaebus Ida-Viru Maksuameti 3. juuni 2003. a maksuotsuse nr 4-13/105/24/25 tühistamiseks. – RT III 2004, 16, 190.
9. Tartu Ringkonnakohtu otsus 13. novembrist 2007 AS EGeen kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuse tühistamiseks. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.kohus.ee/kohtulahendid/temp/3-07-24.pdf>, 15.märts 2008.

Lisa nr 1

2007 kasumiaruanne enne siirdehinna korrigeerimist

ÄRITULUD 2007	Kokku	Külmikute müük	Muu elektroonika müük	Turuvuuringuteenus	Arendusteenus	Turundusteenus	Konsultatsioon	Intressitulu
Külmikute müük Eestis	41 500 000	41 500 000						
Muu olemelektroonika müük Eestis	26 000 000		26 000 000					
FI turuvuuringuteenus	400 000			400 000				
FI arendusteenus	800 000				1 200 000			
LT turundusteenus	1 000 000					1 000 000		
LT konsultatsioon	200 000						300 000	
Järelemaksu intress	700 000	430 370	269 630					
Intressitulu	75 000							75 000
Äritulud kokku	71 175 000	41 930 370	26 269 630	400 000	1 200 000	1 000 000	300 000	75 000
Osakaal müügikäibes		59%	37%	1%	2%	1%	0%	0%
Otsekulud								
Külmikute ostuhind	29 000 000	29 000 000						
Varude allahindlus	1 000 000	700 000	300 000					
Külmikute transport Lätist Eestisse	1 500 000	1 500 000						
Litsentsitasu	4 150 000	4 150 000						
Olemelektroonika ostuhind	19 000 000		19 000 000					
Palgakulu	850 000			250 000	600 000			
Reklaamikulud	1 000 000					1 000 000		
Otsekulud kokku	56 500 000	35 350 000	19 300 000	250 000	600 000	1 000 000	0	0

Kaudkulud								
Eestisisene transport ja ladustamine	2 500 000	1 500 000	1 000 000					
Kaupluste rent ja otsekulud	2 500 000	1 000 000	1 500 000					
Reklaamikulu	1 000 000	614 815	385 185					
Ebatõenäoliselt laekuvad arved	500 000	307 407	192 593					
Põhivara kulum	300 000	184 444	115 556					
Intressikulud	800 000	587 378	212 622					
Palgakulud	2 085 000	1 229 630	770 370			10 000	75 000	
Kaudkulud kokku	9 685 000	5 423 674	4 176 326	0	0	10 000	75 000	0
Üldkulud								
sh kontserni juhtimisteenus	2 000 000	1 458 188	495 451	7 629	22 888	19 073	5 793	
sh üldhalduskulud	2 000 000	1 187 411	743 920	11 445	34 335	28 612	8 584	
sh nõustamisteenused	500 000	296 853	185 980	2 861	8 584	7 153	2 146	
Muud ärikulud	250 000	148 426	92 990	1 431	4 292	3 577	1 073	
Ärikulud kokku	4 750 000	3 090 877	1 518 340	23 366	70 098	58 415	17 595	0
Kasum	240 000	-1 934 181	1 274 963	126 634	529 902	-68 415	207 405	75 000
Jääktulu 1 tase	14 675 000	6 150 000	6 700 000	150 000	600 000	0	300 000	
	21%	15%	26%	38%	50%	0%	100%	
Jääktulu 2 tase	4 990 000	726 326	2 523 674	150 000	600 000	-10 000	225 000	
	7%	2%	10%	38%	50%	-1%	75%	
Jääktulu 3 tase	240 000	-2 364 552	1 005 334	126 634	529 902	-68 415	207 405	
	0%	-6%	4%	32%	44%	-7%	69%	

Lisa nr 2

2007 kasumiaruanne peale siirdehinna korrigeerimist

ÄRITULUD	Kokku	Külmikute müük	Muu elektroonika müük	Turuvuuringuteenus	Arendusteenus	Turundusteenus	Konsultatsioon	Intressitulu
Külmikute müük Eestis	41 500 000	41 500 000						
Muu olemelektroonika müük Eestis	26 000 000		26 000 000					
FI turuvuuringuteenus	400 000			400 000				
FI arendusteenus	800 000				1 200 000			
LT turundusteenus	1 000 000					1 000 000		
LT konsultatsioon	200 000						300 000	
Järelemaksu intress	700 000	430 370	269 630					
Intressitulu	75 000							75 000
Äritulud kokku	71 175 000	41 930 370	26 269 630	400 000	1 200 000	1 000 000	300 000	75 000
Osakaal müügikäibesse		59%	37%	1%	2%	1%	0%	0%
Otsekulud								
Külmikute ostuhind	29 000 000	29 000 000						
Varude allahindlus	1 000 000	700 000	300 000					
Külmikute transport Lätist Eestisse	1 500 000	1 500 000						
Litsentsitasu	2 905 000	2 905 000						
Olmeelektroonika ostuhind	19 000 000		19 000 000					
Palgakulu	850 000			250 000	600 000			
Reklaamikulud	1 000 000					1 000 000		
Otsekulud kokku	55 255 000	34 105 000	19 300 000	250 000	600 000	1 000 000	0	0

Kaudkulud								
Eestisisene transport ja ladustamine	2 500 000	1 500 000	1 000 000					
Kaupluste rent ja otsekulud	2 500 000	1 000 000	1 500 000					
Reklaamikulu	1 000 000	614 815	385 185					
Ebatõenäoliselt laekuvad arved	500 000	307 407	192 593					
Põhivara kulum	300 000	184 444	115 556					
Intressikulud	800 000	587 378	212 622					
Palgakulud	2 085 000	1 229 630	770 370			10 000	75 000	
Kaudkulud kokku	9 685 000	5 423 674	4 176 326	0	0	10 000	75 000	0
Üldkulud								
sh kontserni juhtimisteenus	2 000 000	1 458 188	495 451	7 629	22 888	19 073	5 793	
sh üldhalduskulud	2 000 000	1 187 411	743 920	11 445	34 335	28 612	8 584	
sh nõustamisteenused	500 000	296 853	185 980	2 861	8 584	7 153	2 146	
Muud ärikulud	250 000	148 426	92 990	1 431	4 292	3 577	1 073	
Ärikulud kokku	4 750 000	3 090 877	1 518 340	23 366	70 098	58 415	17 595	0
Kasum	1 485 000	-689 181	1 274 963	126 634	529 902	-68 415	207 405	75 000

Jääktulu 1 tase	15 920 000	7 395 000	6 700 000	150 000	600 000	0	300 000	
	22%	18%	26%	38%	50%	0%	100%	
Jääktulu 2 tase	6 235 000	1 971 326	2 523 674	150 000	600 000	-10 000	225 000	
	9%	5%	10%	38%	50%	-1%	75%	
Jääktulu 3 tase	1 485 000	-1 119 552	1 005 334	126 634	529 902	-68 415	207 405	
	2%	-3%	4%	32%	44%	-7%	69%	

Lisa nr 3

Bilanss 31.12.2007

BILANSS

kroonides

A K T I V A		31.12.2007		P A S S I V A	31.12.2007
KÄIBEVARA				LÜHIAJALISED KOHUSTUSED	
Raha ja pangakontod		700 000		Laen kontsernilt	2 000 000
Nõuded ostjate vastu		3 200 000		Võlad hankijatele	600 000
Nõuded kontserniettevõtjatele		600 000		Võlad kontsernile	6 700 000
Varud		10 000 000		Maksuvõlad	900 000
KOKKU KÄIBEVARA		14 500 000		Võlg töötajatele	400 000
				LÜHIAJALISED KOHUSTUSED	10 600 000
				Pikaajaline võlg kontsernile	7 500 000
PÕHIVARA				OMAKAPITAL	
Materiaalne põhivara				Osakapital	40 000
Masinad ja seadmed		4 800 000		Kohustuslik reservkapital	4 000
Akumuleeritud põhivara kulum		-500 000		Eelmiste perioodide jaotamata kasum	416 000
Materiaalne põhivara kokku		4 300 000		Aruandeaasta kasum	240 000
KOKKU PÕHIVARA				KOKKU OMAKAPITAL	700 000
KOKKU AKTIVA		18 800 000		KOKKU PASSIVA	18 800 000

