

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Marje Kinko

**JUHTIMISTEENUSE KASUTAMINE SEOTUD
ISIKUTE VAHELISTES TEHINGUTES**

Lõputöö

Juhendajad:

Egon Veermäe, BA

Kerly Lillemets, MPA

Tallinn 2008

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Finantskolledž	Kuu ja aasta mai 2008
Töö pealkiri „Juhtimisteenuse kasutamine seotud isikute vahelistes tehingutes”.	
Töö autor: Marje Kinko	allkiri:
<p>Lõputöö koosneb sissejuhatusest kahest peatükkist ja kokkuvõttest. Esimeses peatükis on lahti seletatud siirdehinna mõiste ja siirdehindade määramise põhimõtted. Antakse ülevaade isikutest, keda käsitletakse omavahel seotuks. Samuti on antud ülevaade siirdehindade korrigeerimise meetoditest. Töö teises osas on analüüsitud juhtimisteenuste kasutamist seotud isikute vahelistes tehingutes. Meetodi valimine on üks keerulisemaid ülesandeid siirdehinna määramise menetluses, sest sellest sõltub leitud siirdehinna suurus ning iga tehingupoole tulu.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on lisaks siirdehindade mõiste avamisele selgitada ka siirdehindade maksustamist seoses juhtimisteenuse osutamisega. Analüüsida erialakirjanduses toodud teoreetilisi seisukohti ning tuua välja praktilisi tähelepanekuid siirdehindade määramise meetoditest ning nende rakendamise eeldusest. Juhtimisteenuse määratlemine on tegelikult üks keerulisemaid ülesandeid kuna ei saa tugineda ainult võrreldava hinna, kulupõhise ja kulude jagamise meetodite käsitlesele. Analüüsida tuleb seda kas teenust osutati või mitte, kuidas määratleda hüve saajat ja kas teenuse osutamine oli ettevõtluseks vajalik.</p> <p>Lõputöö analüüsi tulemusena jõudis autor järeldusele, et juhtimisteenuste siirdehinna leidmiseks ei ole ette nähtud kindlat ja ainuõiget meetodit. Siirdehinna määramiseks sobivad kulupõhine meetod, võrreldava hinna meetod kui ka kulude jagamise kokkuleppe. Meetodi rakendatavus sõltub suuresti võrdlusandmete olemasolust, misstõttu on siirdehindade määramise meetodi valik ning võrdlusandmete leidmine omavahel seotud. Ette võib tulla olukordi, kus algselt valitud meetod tuleb kõrvale jätta, sest puuduvad võrdlusandmed selle rakendamiseks.</p>	
Võtmesõnad: seotud isikud, siirdehind, turuväärtus, määramise meetodid, juhtimisteenus	
Keywords: connected persons, transfer pricing, market value, determining methods, management service	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud:	
Juhendaja: Egon Veermäe	allkiri:

SISUKORD

ANNOTATSIOON	2
SISSEJUHATUS	4
1. SIIRDEHINNA MÄÄRAMISE JA KORRIGEERIMISE MEETODID	8
1.1. Siirdehinna mõiste ja määramise põhimõtted	8
1.2. Seotud isikute mõistetest üldiselt ja tulumaksuseaduses	10
1.3. Meetodite rakendamise tähendus ja standardsed traditsioonilised meetodid	13
1.4. Alternatiivsed meetodid	18
2. JUHTIMISTEENUSE MAKSUSTAMINE	22
2.1. Juhtimisteenuse meetodi valik ja kulu arvutamine	22
2.2. Juhtimisteenuse määratlemine püsiva tegevuskoha ja peakontori vahel	25
2.3. Näiteid juhtimisteenuse kasutamisest siirdehindade määramisel	26
KOKKUVÕTE	34
SUMMARY	38
LISAD	40
Lisa 1. Maksuametile deklareeritud TSD jah vastanud ettevõtete analüüs	41
Lisa 2. Naaberriikides kehtestatud siirdehindade regulatsioonist	42

SISSEJUHATUS

Iga ettevõtte peamiseks eesmärgiks on korraldada oma majandustegevust võimalikult kasumlikul viisil. Selle saavutamiseks võidakse kasutada erinevaid meetmeid, näiteks müüakse kaupu või teenuseid odavamalt. Eesmärgiks on üldjuhul tulevikus suuremat tulu teenida. Seotud isikutega tehtavate tehingute käigus ei ole alati oluline mõlemale osapoolle kasumlikkus, vaid selle sobivus kontsernile tervikuna. Peamised põhjused, miks turutingimustest erinevalt kujundatakse seotud isikute vahel hindasid, on maksu - ja finantsplaneerimine. Eri riikides asuvad seotud isikud võivad maksuplaneerimise näol suunata kasumi riiki, kus on maksumäärad madalad või juriidilisele isikule, kelle maksukohustus on väiksem. Sellest lähtuvalt mõjutavad seotud isikute vahel tehtavate tehingute hinnad otseselt kontserni maksukoormust.

Siirdehindade regulatsiooni peamiseks eesmärgiks on tagada, et seotud isikud rakendaksid omavahelistes tehingutes sarnaseid printsiipe nagu rakendatakse tehingutes mitteseotud isikutega. Eesti kontekstis on siirdehindade korrigeerimise eesmärgiks tagada Eesti maksuõiguses sätestatud põhiseaduslik põhimõte, milleks on maksumaksjate ühetaoline kohtlemine ja neutraalsuse järgimine.

Siirdehinnad on üheks oluliseks teemaks rahvusvahelise maksustamise seisukohalt. Siirdehindade regulatsiooni eesmärk on tagada turul aus konkurents ning igale riigile kindlustada maksutulu tema pinnal teenitud kasumilt. Maksuhaldurile tekitab maksude kogumisel raskusi tõsiasi, et kasutades siirdehindu, saavad isikud vähendada oma maksukoormust, registreerides oma suuremad tulud madala maksumääradega riikides ning näidates kulude tekkimise riikides, kus on kõrged maksumäärad. Sellest tulenevalt ongi rahvusvaheline üldsus võtnud omaks siirdehindade korrigeerimise protseduuri, mis lubab maksuhalduritel viia ettevõtja poolt kasutatavad hinnad kooskõlla majandusliku reaalsusega. Tagamaks olukord kus maksumaksjad ei näeks siirdehindadega manipuleerimises erilist hüve ning lähtuksid oma tegevuses majanduslikest otsustest.

Antud teema on aktuaalne ning järjest enam on Euroopa Liidu tasemel hakatud siirdehindade temaatikale pöörama tähelepanu. Liikmesriigina peab Eesti osalema siirdehindade teemalises diskussioonis Siirdehindade Foorumi kaudu.

Igapäevases äritegevuses tehakse rida tehinguid seotud isikutega. Üheks võib nimetada juhtimisteenuse osutamist. Juhtimisteenuste eest esitatava arvega võib päris oluliselt mõjutada seotud ettevõtte ärikasumit ja seega ka maksustamist. Seotud isikute vahel tehtud tehingutes tuleb tõendada tehingu vastavust turutingimustele, samuti teenuse saamist ja vajalikkust ettevõtlusele.

Käesolev teema on oluline eelkõige põhjusel, et TuMS sätestab üldised põhimõtted siirdehindade maksustamise osas ning rahandusministri määrusega (Määrus) on kehtestatud meetodid, mille alusel on maksuametil võimalik hinnata, kas seotud isikutel rakendatav hinnapoliitika vastab mitteseotud isikute vahel rakendavatele hindadele, samuti kehtivad seotud isikute vaheliste tehingute tegemisel turuväärtuse põhimõtte nii piiriüleste kui ka riigisiseste tehingute kohta.

Uuritavad probleemid on: millises ulatuses on juhtimisteenuste kulude jaotamine seotud isikute vahel põhjendatud ja kuidas seda kindlaks määrata, millised meetodid sobivad juhtimisteenuse määramiseks ning kuidas arvutada juhtimisteenuse kulu, juhtimisteenuse saaja - kas osutad teenust enda huvides või teed seda terve kontserni huvides või konkreetse isiku huvides?

Käesoleva töö üheks eesmärgiks on lisaks siirdehindade mõiste avamisele selgitada ka siirdehindade maksustamist seoses juhtimisteenuse osutamisega. Analüüsida erialakirjanduses toodud teoreetilisi seisukohti ning tuua välja praktilisi tähelepanekuid siirdehindade määramise meetoditest ning nende rakendamise eeldusest. Juhtimisteenuse määramine on tegelikult üks keerulisemaid ülesandeid kuna ei saa tugineda ainult võrreldava hinna, kulupõhise ja kulude jagamise meetodite käsitlusele. Analüüsida tuleb seda kas teenust osutati või mitte, kuidas määratleda hüve saajat ja kas teenuse osutamine oli ettevõtluseks vajalik.

Lähtuvalt eelnevast püstitab autor hüpoteesi väites, et kulupõhine meetod sobib juhtimisteenuse siirdehinna leidmiseks kõige paremini.

Eesti siirdehindade regulatsioon on suhteliselt üldsõnaline ning selle tõlgendamisel kuulub kohaldamisele Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) poolt koostatud juhend “Juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele” (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, edaspidi OECD Juhend).

Lõputöö koostamisel on kasutatud kvalitatiivset meetodit, milles on analüüsitud maksualaseid teabekirjandust, samuti õigusakte mis puudutavad siirdehindade maksustamist ja interneti lehekülgi.

Töö jaguneb kahte suuremasse peatükki, mis omakorda veel jagunevad alapeatükkideks. Töö esimeses osas on lahti seletatud siirdehinna mõiste ja siirdehindade määramise põhimõtted. Siirdehindade eriregulatsioon kehtib vaid tehingutele, mida tehakse seotud isikute vahel. Antakse ülevaade isikutest, keda käsitletakse omavahel seotuks. Lahti on seletatud seotud isikute mõiste nii Eesti tulumaksuseaduses (TuMS) kui ka maksulepingutes toodud sõnastuste kaudu. Ülevaade tehingutest, millele siirdehindade regulatsioon laieneb, samuti avatud turuväärtuse kui siirdehindade regulatsiooni põhimõiste. Järgnevalt on seletatud olulisemaid siirdehindade määramise põhimõtteid ning käsitletud selles toodud meetodeid.

Töö teises peatükis on analüüsitud juhtimisteenuste kasutamist seotud isikute vahelistes tehingutes. Meetodi valimine on üks keerulisemaid ülesandeid siirdehinna määramise menetluses, sest sellest sõltub leitud siirdehinna suurus ning iga tehingupoole tulu. Raske on sätestada üldist ning piisavalt täpset reeglit, mille kohaselt oleks võimalik igas elulises olukorras leida kõige sobilikum meetod, seda ka juhtimisteenuse osas.

Autori teada on siirdehindade teemast kirjutatud 2005.a Kadri Jõe magistritöö “Siirdehindade määratlemine”. Käesolevas töös kirjutatakse siirdehindadest üldiselt ja peamise probleemina tuuakse välja eelotsuste puudumine Eesti maksuõiguse regulatsioonis.

Alates 01. jaanuarist 2008 a kehtib Eestis maksukorralduse seaduse (MKS) siduva eelotsuse regulatsioon. Eelotsuse taotluse võib Maksu- ja Tolliametile esitada mistahes Eesti või välisriigi resident, kellel tekib taotluses kirjeldatud toimingute osas Eestis

maksukohustus. See annab maksukohustuslasele suurema kindluse tulevikus tehtavate tehingute, toimingute või toimingute kogumi maksustamise osas ning aitab seeläbi pikki kohtuvaidlusi vältida.

Maksuhalduril ei ole kohustust anda eelotsust siirdehindade kindlaksmääramise küsimuses, mistõttu ei kehti Eesti maksuõiguses eelotsuse andmine seotud isikute vahel tehtud tehingutele. Siirdehindade eelotsuse kohta on ette nähtud eraldi menetlus ja eraldi vormkokkulepe (*Advance Pricing Agreement*). Maksumaksja või maksumaksjate ja maksuhalduri vahel on sõlmitud siduvad eelkokkulepped eesmärgiga lahendada potentsiaalsed siirdehinna määramisega seonduvad lahkkelid juba eelnevalt. Eelkokkulepe nõuab üksikasjalikku ülevaadet ning asjakohasel määral nende faktiliste asjaolude tõestamist enne kui mingile otsusele jõutakse. Enne kontrollitavate tehingute toimumist määratakse kindlaks nende tehingute siirdehinna arvutamisel kasutatavad meetodid, võrreldavuse hinnad ning vajalikud korrigeerimised.

Kokkuvõtteks on eelotsuse tegemine maksuhaldurile väga keerukas ja kulukas protsess. See nõuab suuri inim- ja finantsressursse ning koostöö tegemist osapoolte vahel. Eelkokkuleppe eesmärgiks on lahendada siirdehindadega seonduvaid probleeme ladusalt ning ettenägelikult. Eelkokkuleppeid sõlmitakse ka mitme maksuhalduri ja maksukohustuslase vahel, ennetamaks topeltnmaksustamist.

1. SIIRDEHINNA MÄÄRAMISE JA KORRIGEERIMISE MEETODID

1.1. Siirdehinna mõiste ja määramise põhimõtted

Rahvusvaheliselt kasutatavat terminit (*transfer pricing*) võib eesti keelde tõlkida nii siirdehindade kasutamisenä kui ka siirdehindade määratlemisenä. Rääkides maksumaksjatest, võib siirdehindade kasutamise all mõista nii siirdehindade tegelikku majanduslikku tekkimist kui ka nendega manipuleerimist maksueeliste saamiseks¹.

Siirdehind on hind, mida rakendavad seotud isikud omavahelistes tehingutes. Turuväärtus on hind, mida kasutavad mitteseotud isikud omavahelistes tehingutes².

Siirdehind on kontrollitud tehingu hind. Siirdehind ei ole ainult maksuõiguses kasutatav spetsiifiline termin, vaid eelkõige kuluarvestuse termin. Maksuõiguses omab see tähendust, kui võrd siirdehinna kaudu on võimalik kontsernisiseselt siirdada kasumeid sellesse äriühingusse, kus on kõige soodsamad maksustamise tagajärjed³.

Seotud isikute vaheliste tehingute kaudu võib teha ettevõtlusega seotud kulusid turuhinnast kõrgema hinnaga, ning kanda kasum äriühingusse, millel on suuremad kulud. Näiteks ostetakse teenust turuväärtust oluliselt ületava hinnaga seotud isikutelt, et varjatult kasum välja võtta.⁴

Siirdehinnaks võib olla näiteks tooraine ostmise turuhinnast madalama hinnaga, toodangu müük turuhinnast kõrgema hinnaga või kõrgete tasude maksmine juhtimisteenuste eest.

Kokkuvõtteks tehingu turuväärtuse ja tegeliku hinna vahe võib kuuluda maksustamisele. Jälgima peab, et seotud isikute vahel tehtud tehingu hind ehk siirdehind oleks vastavuses omavahel mitteseotud isikute vahel sarnastes tingimustes tehtava sarnase tehingu hinnaga.

¹ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus, lk 912.

² Aruste, V. 2007. Siirdehinnad ja eelotsused. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 7.

³ Arula, K. 2006. Maksuviidad 2007. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 65.

⁴ Siirdehinna määramise juhend. Soovituslik juhendmaterjal, lk 5.

Kui kasumit ühes riigis korrigeeritakse (suurendatakse), tuleb seda teha ka teises riigis (vastavalt vähendada), et ära hoida topeltmaksustamist⁵.

Rahvusvahelise tava kohaselt on riigil õigus maksustada nii oma residentide maailmatulu kui ka mitteresidentide poolt konkreetsest riigist teenitud tulu. Piiriüleste tehingute puhul jätvad omavahel mitteseotud tehingupartnerite vahelised tehingud kummassegi riiki reeglina õiglase koguse kasumit, mida kummalgi riigil on õigus maksustada. Et tulu ei saaks topelt maksustatud, on riikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud, milles riigid on ära jaganud maksustamise õiguse ulatuse⁶.

Rahvusvahelise Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (edaspidi OECD) mudellepingus on riigid teada andnud, millise meetodi abil nad oma residentide topeltmaksustamist väldivad. Lisaks sellele on lepingutes kokku lepitud turuväärtuse põhimõte (*arm`s length principle*), mille kohaselt peab seotud isikute vahelise tehingu väärtus vastama sarnastel tingimustel omavahel mitteseotud isikute vahelise tehingu väärtusele.⁷ Eesti on sõlminud 36 sellist tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksude hoidumise tõkestamise lepingut. Seega peab Eesti siseriiklik õigus lähtuma siirdehindade määramisel turuväärtuse standarditest ning sellest kõrvalekaldumine ei ole sõlmitud maksulepingute tõttu võimalik.

Siirdehinna määramisel tuleb lähtuda eelkõige kehtivast siseriiklikust õigusest, mille ülesanne on sätestada materiaalsed ning menetluslikud normid seotud osapoolte vahel toimunud tehingute hinna määramiseks. Maksuobjekt on sätestatud TuMS mille kohaselt maksustatakse varjatud kasumieraldis tulumaksuga määras 21/79 (2008 aastal). Varjatud kasumieraldisena 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 isikud⁸.

Seetõttu lähtub Eesti kehtiv siirdehindade regulatsioon turuväärtuse põhimõttest, millega on siseriiklik õiglus kooskõlas nii maksulepingutes sätestatuga kui ka rahvusvahelises maksuõiguses omaksvõetud põhimõtetega.

⁵ Topeltmaksustamine - isiku üks ja seesama tulu maksustatakse mitmekordselt rohkem kui ühes riigis.

⁶ Aav, M. 2006. Seotud isikute vahelised tehingud. –RP, 5/06, 28.

⁷ *idem*, lk 28.

⁸ Tulumaksuseadus. 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903; 2007, 44, 318, § 50 lg 5.

Maksumaksja on kohustatud ise hindama siirdehindade vastavust turuväärtusele ning deklareerima igakuiselt varjatud kasumieraldise TSD vormi lisal 6 real 10, maksukohustus tuleb täita maksustamisperioodile järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks. Kui aga maksumaksja ei ole siirdehinna korrigeerimist deklareerinud, on maksuhalduril õigus vastav korrigeerimine ise läbi viia ning nõuda maksumaksjalt sisse sellelt arvestatud tulumaks⁹. Lisas 1 on ära toodud kolme kuu võrdlusandmed maksumaksjate poolt deklareeritud tehingud seotud isikutega. Millest järeldub, et Eesti ettevõtted deklareerisid keskel läbi kuus tehinguid seotud isikutega 11 000 korda. Olenemata asjaolust, et seotud isikutega tehtud tehing oli turuhinnas. Kulude jagamise kokkuleppes osalemist deklareeriti keskel läbi kuus 1 400 korda. Detailse dokumenteerimise kohustust deklareeriti 2 800 korda.

1.2. Seotud isikute mõistetest üldiselt ja tulumaksuseaduses

Seotud isiku mõiste on Eestis avatud TuMS¹⁰ ning artikkel 9 välisriikidega sõlmitud tulumaksu topeltmaksustamise vältimise lepingutes.

Maksulepingud defineerivad seotud isikute ringi laiemalt, sätestades, et isikud on seotud, kui:

1. lepinguosalise riigi ettevõtte osaleb otseselt või kaudselt teise lepinguosalise riigi ettevõtte juhtimises, kontrollimises või kapitalis, või kui;
2. samad isikud osalevad otseselt või kaudselt lepinguosalise riigi ja teise lepinguosalise riigi ettevõtte juhtimises, kontrollimises või kapitalis.

Maksulepingu eesmärgiks on vältida majanduslikku topeltmaksustamist, mitte aga juriidilist topeltmaksustamist. Artikkel 9 teise lõike eesmärgiks on nõuda teiselt lepinguosaliselt riigilt esimese lepinguosalise riigi poolt tehtud siirdehindade ümberarvestamise arvesse võtmist ning nende vastavate muudatuste tegemist oma residendi maksuarvestuses.¹¹

⁹ Tulumaksuseadus. 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903; 2007, 44, 318, § 50 lg 4.

¹⁰ *idem*, § 8.

¹¹ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus, lk 125.

Kuigi üldreegli kohaselt on rahvusvahelised maksulepingud siseriikliku õiguse suhtes ülimuslikud, lahendatakse nimetatud maksulepingu artikli 9 ja TuMS vahelised konfliktid teistel printsiipidel¹².

TuMS¹³ sätestab, et juhul kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatud soodsamad tingimused kohaldatakse välislepingut. Samuti sätestab, põhiseadus¹⁴, juhul kui Eesti seadused või muud aktid on vastuolus Riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingutega, kohaldatakse välislepingu sätteid.

Kuna maksulepingute artikli 9 lg 1 sõnastuses on kasutatud läbivalt sõnauhendit „otseselt või kaudselt“, muudab see seotud isikute definitsiooni suhteliselt laiaks. Seega on vähe loota, et see piiraks siseriiklikku seadusandluses sätestatud seotud isikute mõistet. Selleks, et maksuhaldur võib tulumaksu määramisel rakendada samasuguste tehingute väärtust, mida kasutavad mitteseotud isikud, peab olema tegemist seotud isikutega TuMS tähenduses, kuid see seotus ei tohi olla laiem maksulepingu artiklis 9 toodud tingimustest. Kuna sõnauhendit „otseselt ja kaugelt“ ei ole maksulepingutes defineeritud, lähtutakse maksulepingut rakendava riigi siseriiklikust seadusandluses sätestatust¹⁵.

Lähtuvalt eelnevast peavad Eesti isikud lähtuma Eesti seotud isikute definitsioonist, s.t TuMS¹⁶ toodust; isikud on omavahel seotud, kui:

1. isik on teise isiku abikaasa, otsejoones sugulane, õde või vend, õe või venna alaneja sugulane, abikaasa otsejoones sugulane, abikaasa õde või vend;
2. isikud on ühte kontserni kuuluvad äriühingud äriseadustiku (RT I 1995, 26-28, 355; 1998, 91-93, 1500; 1999, 10, 155; 23, 355; 24, 360; 57, 596; 102, 907; 2000, 29, 172; 49, 303; 55, 365; 57, 373) § 6 tähenduses;
3. isikule kuulub üle 10% juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või õigusest juriidilise isiku kasumile;
4. isikule kuulub koos teiste temaga seotud isikutega kokku üle 50% juriidilise isiku aktsia - või osakapitalist, häälte koguarvust või õigusest juriidilise isiku kasumile;

¹² Saag, M. 2007. Siirdehinnad Eestis. Tallinn: Professional Knowledge, lk 28.

¹³ Tulumaksuseadus. 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903; 2007, 44, 318, § 6 lg 5.

¹⁴ Eesti Vabariigi põhiseadus. 28.06.1992. - RT1992, 26, 349; 2003, 64, 429, § 123.

¹⁵ Saag, M. 2007. Siirdehinnad Eestis. Tallinn: Professional Knowledge, lk 28-29.

¹⁶ Tulumaksuseadus. 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903; 2007, 44, 318, § 8.

5. üle 50% juriidiliste isikute aktsia - või osakapitalist, häälte koguarvust või õigusest juriidiliste isikute kasumile kuulub ühele ja samale isikule;
6. isikutele kuulub üle 25% ühe ja sama juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, häälte koguarvust või õigusest juriidilise isiku kasumile;
7. juriidiliste isikute juhatuse või muu juhatust asendava organi kõik liikmed on ühed ja samad isikud;
8. isik on teise isiku töötaja, töötaja abikaasa või otsejoones sugulane;
9. isik on juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige (§ 9), juhtimis- või kontrollorgani liikme abikaasa või otsejoones sugulane¹⁷.

Esitatud loend on ammendav ning selle laiendav tõlgendamine ei ole lubatud. Siirdehindade regulatsiooni objektiks ei saa pidada vastavalt punktides 8 ja 9 toodud isikutega turuhinnast erineva hinnaga tehtavaid tehinguid. Need kuuluvad maksustamisele erisoodustusena vastavalt TuMS¹⁸ alusel.

TuMS ei kasuta seotud isikute defineerimisel määratlemata õigusmõisteid. Ainukeseks erandiks on punktis 2 sisalduv kontserni mõiste. TuMS¹⁹ kasutatav kontserni mõiste on avatud äriseadustikus²⁰. Kui üks äriühing on teises äriühingus osanik või aktsionär ning omab seal häälteenamust, nimetatakse osalevat ühingut emaettevõtjaks ja ühingut, kus ta osaleb, tütarettevõtjaks. Emaettevõtja tütarettevõtjaks on ka ühing, kus häälteenamus on teisel tütarettevõtjal või tütarettevõtjatel üksinda või koos emaettevõtjaga. Tütarettevõtjaks on ka ühing, kus teine ühing (emaettevõtja) omab selle osaniku või aktsionärina lepingu alusel või ilma selleta valitsevat mõju. Emaettevõtja koos tütarettevõtjaga moodustab kontserni. Valitsev mõju on võimalus ühe või mitme ettevõtja poolt ühiselt teise ettevõtja või füüsilise isiku poolt ettevõtja aktsiate või osade omamise kaudu, tehingu või põhikirja alusel või muul viisil otseselt või kaudselt mõjutada teist ettevõtjat, mis võib seisneda õiguses:

1. oluliselt mõjutada teise ettevõtja juhtorganite koosseisu, hääletamist või otsuseid;
2. kasutada või käsutada teise ettevõtja kogu vara või olulist osa sellest²¹.

¹⁷ Tulumaksuseadus. 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903; 2007, 44, 318, § 8.

¹⁸ *Idem*, § 48.

¹⁹ *idem*, § 8 p 2.

²⁰ Äriseadustik. 15.02.1995.- RT I 1995, 26 –28, 355; 2007, 67, 413, § 6.

²¹ Konkurentsiseadus. 5.06.2001. – RT I 2001, 56, 332; 2007,13,69, § 2 lg 4.

1.3. Meetodite rakendamise tähendus ja standardsed traditsioonilised meetodid

Siirdehinna regulatsiooni eesmärgiks on tagada, et seotud isikutega tehtavates tehingutes kasutatakse turuhinda. Kuigi turuhinna määramine võib teatud juhtudel osutada keeruliseks, tagab see kõige paremini ühetaolise maksustamise põhimõtte realiseerumise ning vähendab maksumaksjate ebavõrdset kohtlemist.

Kui võrreldavad tehingud on leitud, saab mitteseotud isikute vahelise võrreldava tehingu väärtuse võtta aluseks siirdehinna turuväärtuse määramisel. Siirdehinna turuväärtuse leidmiseks on erinevaid meetodeid ning see, millist valida, oleneb tehingu asjaoludest ning võrdluseks olenevate andmete detailsusest.

Määruse²² kohaselt kasutatakse seotud isikute vahel tehtava tehingu turuväärtuse määramiseks ühte või mitut järgmist meetodit:

1. võrreldava hinna meetod - vajab siirdehinna turuväärtuse määramiseks võrreldavat tehingut ning põhjalike võrdlusandmete korral annab kõige täpsema tulemuse;
2. edasimüügi hinna meetod - meetodi rakendamisel lähtutakse edasimüügi tehingu hinnast ning võrdluseks vajatakse andmeid võrreldavate tehingute hinnalisandi kohta;
3. kulupõhine meetod - meetodi rakendamisel lähtutakse seotud isikute vahel tehtava tehingu kuludest ning võrdluseks vajatakse andmeid võrreldavate tehingute kasumimäära kohta;
4. jagatud kasumi meetod - andmeid võrreldavate tehingute kohta kasutatakse eelkõige tehingupoole panuse hindamiseks;
5. tehingupõhine tootluse meetod - meetodi rakendamisel kasutatakse andmeid võrreldavate tehingute tootluse määra kohta.²³

Määrus²⁴ sätestab, et valida tuleb kõige usaldusväärsem meetod. Usaldusväärseima meetodi põhimõtte tähendab, et maksumaksja on kohustatud sõltuvalt nii konkreetse

²² Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 11 lg 1.

²³ Saag, M. 2007. Siirdehinnad Eestis. Tallinn: Professional Knowledge, lk 49.

tehingu tingimustest, võrdlusandmete kättesaadavusest kui ka muudest asjasse puutuvatest asjaoludest valima tema hinnangul kõige usaldusväärsema tulemuse andva meetodi. Eestis kasutatakse rahvusvaheliselt aktsepteeritud printsiipi nn *best method*.

OECD Juhend jaotab siirdehindade määramise meetodid kahte gruppi - traditsioonilised ning alternatiivsed meetodid.²⁵ Traditsioonilisteks meetoditeks nimetab OECD Juhend vastavalt võrdleva hinna meetodi, edasimüügi hinna meetodi ning kulupõhise meetodi. Alternatiivsete meetoditena on nimetatud jagatud kasumi meetodit ja tehingupõhise tootluse meetodit. Alljärgnevalt vaatame põhjalikumalt erinevate meetodite sisu ning nende rakendamise tingimusi.

OECD Juhend²⁶ sätestab, et traditsioonilised meetodid on kõige otsesemaks abinõuks, millega määratleda, kas seotud ettevõtjate vahelised äri- ja rahandussuhted vastavad turuväärtuse põhimõttele. Seetõttu eelistatakse neid meetodeid muudele meetoditele.

Võrreldava hinna meetod

Võrreldava hinna meetodiga (*comparable uncontrolled price method, CUP*) arvutatakse välja, kas hind, millega toimus tehing seotud isikute vahel, on tehtud turuväärtuse põhimõtte kohaselt. Kas see võrreldava tehingu hind on vastavuses samaväärse mitteseotud isikute vahel teostatud tehingu hinnaga²⁷.

Seega on selle meetodi rakendamisel võrdlusobjektiks mitteseotud isikuga tehtava sarnase tehingu hind. See tähendab, et seotud isikuga tehtava tehingu hind peab olema sama, mida kasutavad omavahel sarnases olukorras mitteseotud isikud.

Võrreldava hinna meetodit on sobiv rakendada siis, kui on täidetud vähemalt üks kahest alljärgnevast tingimustest:

1. võrreldavate isikute ning võrreldavate tehingute vahel ei ole ühtegi erinevust, mis antud turumajanduse tingimustes võiksid siirdehinda oluliselt mõjutada;

²⁴ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 11 lg 2.

²⁵ OECD Juhendi II peatükis on toodud traditsioonilised meetodid ning III peatükis kõik teised meetodid

²⁶ *idem*, p 2,49.

²⁷ Aruste, V. 2007. Siirdehinnad ja eelotsused. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 25.

2. vastavatesse tingimustesse on võimalik teha piisava täpsusega korrigeerimisi, mis kõrvaldavad oluliste hälvete aluseks olla võivad erisused.²⁸

Kui on võimalik leida piisavalt sarnaseid võrreldavaid objekte, on võrreldava hinna meetod kõige lihtsam, kindlam ja õiglasem meetod. Tavaliselt annab võrreldava hinna meetod kõige õigema hinna sel juhul, kui on võimalik leida sõltumatu isik, kes müüb täpselt samasugust kaupa teisele sõltumatule isikule. See on väline meetod. Veel on võimalik võrrelda sama isiku poolt seotud ja mitteseotud isikutele müüdüd samade toodete hindu. See on sisemine meetod.²⁹

Siseselt võrreldavat hinda on võimalik leida siis, kui ettevõtja võõrandab sarnast vara või osutab sarnast teenust sarnastel tingimustel temaga mitteseotud isikule või ettevõtja osutab sarnast vara või sarnast teenust sarnastel tingimustel temaga mitteseotud isikule. Väliselt võrreldavat hinda on võimalik leida siis, kui vaadeldakse tehingut, mille pooled on mitteseotud isikud ning kui kolmas isik võõrandab sarnast vara või osutab sarnast teenust sarnasel tingimustel temaga mitteseotud isikule või kui kolmas isik ostab sarnast vara või sarnast teenust sarnastel tingimustel temaga mitteseotud isikult.³⁰

Võrreldava hinna meetodit on võimalik kasutada, kui kontrollitud tehingu esemeks on laiatarbekaubad või standardsed teenused, mille puhul väikesed erinevused kauba või teenuse omadustes ei mõjuta oluliselt hinda³¹. Samuti kõlbab see meetod kasutamiseks selliste kaupade puhul, mille väärtus ei sõltu oluliselt kaubamärgist, valmistajamaast, piirkonnast või kauba tootmiseks kasutatud oskustest³².

Teenuste puhul saab võrreldava hinna meetodit praktikas kasutada reeglina vaid selliste teenuste puhul, mida osutatakse nii seotud kui ka mitteseotud isikutele, s.t kasutades sisemist võrreldavat hinda. Välise võrreldava hinna kasutamine võib praktikas osutada võimatuks ning seda isegi siis, kui teenused oma olemuselt on sarnased³³. Näiteks kui ematteenuste palgal olev raamatupidaja teeb teenust ka tütarettevõttele, oleks välise võrdleva hinna kasutamine raskendatud, kuigi teenuse sisu on sama. Kuna

²⁸ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus, lk 923.

²⁹ *idem*, lk 923.

³⁰ Arula, K. 2006. Maksuviidad 2007. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 81.

³¹ *idem*, lk 81.

³² Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus, lk 924.

³³ Saag, M. 2007. Siirdehinnad Eestis. Tallinn: Professional Knowledge, lk 56.

raamatupidamisteenusega tegelevad ettevõtted kajastavad oma hinnas sellised kulused, mida seotud isikute vahel osutavates teenustes kajastatud ei ole, nt reklaamikulud, raamatupidamisteenuse ettevõtte kulud, samuti administratiivsed personalikulud jne.

Edasimüügi hinna meetod

Edasimüügihinna meetodi (*resale price method*, RPM) aluseks võetakse hind, millega seotud isikult ostetud tooteid müüakse edasi sõltumatutele isikutele. Edasimüügihinda vähendatakse edasimüügi marginaali (*resale price margin*) võrra, mida sarnastes olukordades olevad sõltumatud isikud oleksid sarnaste toodete edasimüümisel teeninud.³⁴

Edasimüügi hinna meetodit rakendatakse siis, kui vara või teenus on soetatud seotud isikult ja müüakse edasi mitteseotud isikule. Võrdluse aluseks on edasimüüja hinnalisand ehk juurdehindlus. Müügihinnast lahutatakse arvestuslik edasimüügi juurdehindlus, mida võrreldakse võrreldavas tehingus lisatava juurdehindlusega. Juurdehindlus peab katma kulud, mida maksumaksja seoses tehinguga kandis, proportsionaalse osa perioodikuludest ja jätma kontrollitavale isikule tehingu teostamisel täidetud ülesannetele vastava kasumi, mida sarnase tehingu puhul tavaliselt saab edasimüüja, kes ei ole ostjaga seotud isik.³⁵

Sisesel võrreldaval hinnalisandil põhinev edasimüügi hinna meetodi rakendamine on eelistatum kuna tehingute detailse võrdlusanalüüsi teostamiseks vajalikud detailid on kättesaadavad, nt lepingutingimused, võetud riskid ja teostatavad ülesanded. Võrdlemisel tuleb erilist tähelepanu pöörata tehingu teostamisel täidetud ülesannete sarnasusele. Usaldusväärsema tulemuse saab, kui nimetatud meetodit kasutatakse materiaalse vara või standardse teenuse edasimüügi puhul ning edasimüüja ei lisa varale või teenusele arvestatavat väärtust. Pakendamist, ümberpakendamist, märgistamist või lihtsamat montaaži ei loeta füüsiliseks muutumiseks. Kauba või teenuse soetamise ja edasimüügi vahele jäänud ajavahemik peab olema võimalikult lühike.³⁶

Edasimüügi hinna meetod on kõige sobivam eelkõige olukordades, kus ettevõtja tegutseb peamiselt kaupade ja teenuste vahendajana ning ise ostetud kaupu ei töötle ega osuta ka

³⁴ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus, lk 924.

³⁵ Aruste, V. 2007. Siirdehinnad ja eelotsused. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 27.

³⁶ Siirdehinna määramise juhend. Soovituslik juhendmaterjal, lk 27-28.

tootjale täiendavaid teenuseid, nt müügiesindus, kes müüb teises riigis asuva emattevõtja toodangut Eestis ning müügiesinduse kaudu toimub ainult kaupade turundustegevus.

Kulupõhine meetod

Kulupõhist meetodit (*cost plus method*, CPM) kasutatakse materiaalse varaga seotud tehingute ja teenuste puhul ning eelkõige tootmise või paigaldamisega seotud tegevuste puhul.³⁷ Kulupõhise meetodi kohaldamisel lähtutakse tehingu täitmiseiga seotud maksumaksja kuludest. Ühtviisi olulised on nii lisatav kasumimäär, mis peab vastama turuväärtusele, kui ka aluseks võetavad kulud, mis peavad olema asjakohased. Vara soetamisele või teenuse osutamiseiga seotud kuludele lisatakse arvestuslik brutokasumimäär, mida võrreldakse võrreldavas tehingus lisatava kasumimääraga.³⁸

Kulupõhine meetod on kasutatav eelkõige juhtudel, kui kauba või teenuse turuhinda ei ole võimalik määrata. Laialdaselt kasutatakse kulupõhist meetodit kontsernisestest teenuste siirdehinna määramisel. Kulupõhise meetodi kasutamisel on olulise tähtsusega ettevõtja kuluarvestussüsteem, võimalus omistada igale tootele või teenusele sellele vastavad kulud. Eksimus kulude määratlemisel võib viia vale siirdehinna leidmiseni. Sellest lähtuvalt tuleb arvesse võtta ainult kaupade või teenuse osutamiseks vajalikud kulud. Siirdehinna maksustamise määramiseks jaotame kulud kolmeks:

1. otsekulud ehk muutuvkulud, mis on otseselt seotud teenuse osutamisega;
2. tootmise kaudkulud, mis ei ole otseselt seotud teenuse osutamisega, kuid on siiski kaudselt sellega seostatavad;
3. üldkulud, mis ei ole seostatavad teenustega, kuid on vajalikud ettevõtja majandustegevuse jätkuvuseks³⁹, nt administratsiooni palgakulud.

Emaettevõtte palgal olev raamatupidaja kulutab teatud aja oma ajast tütarettevõtte aruannete koostamiseks. Teenuste osutamiseiga kaasnevate kulude leidmiseks tuleb arvestada raamatupidajale makstud palgakulu ja sellega kaasnevaid makse. Samuti tuleb arvestada teenuse muid otsekulusid, nt telefonikulud, koolituskulud, arvutikulud jne. Keerulisem on üldkulude jagamine teenusele, nt raamatupidaja töökohaga seotud kulud.

³⁷ Aruste, V. 2007. Siirdehinnad ja eelotsused. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 29.

³⁸ Siirdehinna määramise juhend. Soovituslik juhendmaterjal, lk 29.

³⁹ OECD juhendi artikkel 2.40.

Järgnevalt tuleb analüüsida, milline oleks meetodi rakendamisel lisatav kasumimäär. Kasumimarginaal peab väljendama ettevõtja poolt täidetud funktsioone, kantud riske ning selleks kasutatud varasid.

Eelnevaid meetodeid, nii võrreldava hinna, edasimüügi hinna kui ka kulupõhist meetodit ei rakendata kui:

1. teabe hankimine võrreldavate tehingute toimumise või tehingute tingimuste kohta ei ole otstarbekas, kui andmeid ei ole või on liiga palju või on teabe hankimine ebamõistlikult kulukas võrreldes tehinguväärtusega;
2. erinevusi tehingute, vastavalt siis hindade, hinnalisandite ja juurdehindluste vahel, ei ole võimalik piisavalt täpselt korrigeerida, et selgitada välja mitteseotud isikute poolt sarnastel tingimustel tehtava sarnase tehingu väärtust, sel juhul tohib eelnevaid meetodeid rakendada ainult koos mõnede teiste meetoditega.⁴⁰

1.4. Alternatiivsed meetodid

Majandustehingute muutumisel üha komplekssemateks ja keerulisemateks ning milles osalevad paljud omavahel seotud ettevõtjad, võib olla raske eristada tehingupoole 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 siirdehinda, lähtudes iga tehingupoole panusest lõplikult teenitud kasumisse. OECD Juhendi III peatükk käsitleb nimetatud alternatiivseid meetodeid, mida on võimalik kohaldada olukordades, mil traditsioonilised siirdehindade määramise meetodid ei anna usaldusväärseid tulemusi või neid ei ole üldse võimalik rakendada.

Jagatud kasumi meetod

Jagatud kasumi meetodit (*profit split method* SPM) kasutatakse juhul, kui kontrollitud tehingud on üksteisega niivõrd seotud, et neid ei ole võimalik eraldi hinnata või kui

⁴⁰ Aruste, V. 2007. Siirdehinnad ja eelotsused. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 25, 28-29.

tehingupooled kasutavad tehingu raames väärtuslikku mittemateriaalset vara või muud unikaalset vara.⁴¹

Jagatud kasumi meetoit on võimalik kohaldada kahel viisil, mis teineteist ei välista:

1. tehinguosalise panusele põhinev kasumi jagunemine, mida kasutatakse eriti kombineeritud tehingute puhul – tehinguosaliste kasum kontrollitud tehingust jagatakse tehinguosaliste vahel vastavalt tehingu teostamisel täidetud ülesannetele;
2. jääkkasumi jagamine, mida kasutatakse eriti mittemateriaalsete või muude unikaalsete varadega seotud tehingute puhul – tehinguosaliste kasum kontrollitud tehingust jagatakse tehinguosaliste vahel kahes etapis; esmalt omistatakse teisi meetodeid kasutades tehinguosalisele see osa kasumist, mis vastab tehingu teostamisele täidetud rutiinsetele ülesannetele, seejärel jagatakse tehinguosaliste vahel ülejäänud kasum, mis vastab tehingu täitmiseks kasutatud mittemateriaalsete või muude unikaalsete varade tootlusele⁴².

Jagatud kasumi meetodit kasutatakse tavaliselt siis, kui puuduvad võrdluse läbiviimiseks piisavalt sarnased tehingud. Seega on meetod sobilik kasutamiseks just komplitseeritumates teenindussfäärides nagu pangandus ja kindlustus ning seda just keerukamate tehingute puhul⁴³ Jagatud kasumi meetodi üheks eeliseks on see, et seda on võimalik kasutada juhtudel, kus sõltumatute isikute vahel sarnaseid tehinguid leida ei ole võimalik. Seega ei ole jagatud kasumi meetodi rakendamisel peamine rõhk mitte võrreldavate andmete olemasolul, vaid just täidetud funktsioonidel ja võetud riskidel ning nende osakaalul.⁴⁴

Jagatud kasumi kindlaksmääramisel on oluline pöörata tähelepanu ka kasutatavatele raamatupidamisprintsipiidele. Eriti siis, kui tehingupooled asuvad erinevates riikides ning nendes riikides rakendatakse erinevaid raamatupidamisstandardeid. Sellisel juhul võib tekkida probleem jagatava kasumi määratlemises. Samuti tuleb jagatava kasumi arvutuskäik detailselt dokumenteerida.⁴⁵

⁴¹ Arula, K. 2006. Maksuviidad 2007. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 83.

⁴² Aruste, V. 2007. Siirdehinnad ja eelotsused. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 30.

⁴³ Siirdehinna määramise juhend. Soovituslik juhendmaterjal, lk 31.

⁴⁴ Saag, M. 2007. Siirdehinnad Eestis. Tallinn: Professional Knowledge, lk 75.

⁴⁵ *idem*, lk 76.

Jagatud kasumi meetodi puuduseks on asjaolu, et võetakse aluseks erinevates riikides toimuvad majandustehingud, mille kohta on nii maksuhalduril kui ka seotud ettevõtjal keeruline saada infot. Samuti on iga seotud osapoole panust konkreetsesse tehingusse keeruline hinnata.

Tehingupõhine tootluse meetod

Tehingupõhine tootluse meetodi (*transaction net margin method, TNMM*) kasutamisel võrreldakse kontrollitud tehingu tootluse määra võrreldava tehingu tootluse määraga. Tehingu tootluse määra leidmiseks jagatakse tehingu ärikasum tehingu sobiva elemendiga nt tehingu kogukulu, müügitulu, tehingu täitmiseks kasutatud varad⁴⁶.

Kasutatakse peamiselt siis, kui kontrollitud ja võrreldava tehingu tingimused on väga erinevad ning edasimüügihinna või kulupõhise meetodi kasutamine ei anna usaldusväärset tulemust. Samuti kasutatakse siis, kui kontrollitud ja võrreldava tehingu ese või tehingu teostamisel täidetud ülesanded erinevad oluliselt. Üldiselt on see hea meetod teiste meetodite kontrollimiseks⁴⁷.

Olulised asjaolud tehingute võrreldavuses:

1. tehingute võrdlemisel eelistatakse üldjuhul maksumaksja ja temaga mitteseotud isikute vaheliste tehingute andmeid kolmanda isiku ja temaga mitteseotud isiku vaheliste tehingute andmetele ning Eesti andmebaasides sisalduvaid andmeid välisriigi andmebaaside andmetele;
2. võrdlusesse võib kaasata nii kontrollitud tehingupoole kui ka võrreldava tehingupoole mitme aasta andmeid.⁴⁸

Tehingupõhist tootlusmeetodit ei kasutata juhtudel, kui kontrollitud tehingu täitmiseks on kasutatud väärtuslikku mittemateriaalset vara või muud unikaalset vara⁴⁹.

Kokkuvõtvalt tuleb tehingu hinna põhjendamiseks valida meetod mis kõige paremini konkreetsesse situatsiooni sobib. Siinkohal on välja toodud auditi- ja ärinõustamisfirma

⁴⁶ Arula, K. 2006. Maksuviidad 2007. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 84.

⁴⁷ Siirdehinna määramise juhend. Soovituslik juhendmaterjal, lk 32.

⁴⁸ Arula, K. 2006. Maksuviidad 2007. Tallinn: Äripäeva Kirjastus, lk 85.

⁴⁹ Aruste, V. 2007. Siirdehinnad ja eelotsused. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ, lk 31.

Ernst & Youngi ⁵⁰ uurimuse kohaselt enimkasutatavad siirdehinna turuväärtuse määramise meetodid erinevate tehingute osas.

	Kaubad	Teenused	Immateriaalne vara	Finantstehingud	Kulude jaotamine
Võrdleva hinna meetod	32%	19%	54%	56%	
Edasimüügi hinna meetod	17%	-	-	-	
Tehingupõhine tootluse meetod	11%	-	14%	13%	
Kulu ⁵¹	-	13%	-	-	29%
Kulupõhine meetod	29%	60%	-	-	49%
Jagatud kasumi meetod	4%	-	10%	7%	
Muu meetod ⁵²	6%	7%	22%	24%	22%

Nagu uuringust selgub, kasutatakse teenuste määratlemiseks peamiselt kulupõhist ja võrdleva hinna meetodit.

Vastavalt Määruses välja pakutud meetoditele võib kasutada ka teisi meetodeid tingimusel, et nende alusel vastab siirdehind kõige paremini turuväärtuse põhimõttele. Kuigi meetodi valikul on jäetud maksumaksjale lai valikuvõimalus, peaks ta siiski olema valmis tõendama, miks valitud meetod on kõige sobivam, et selle alusel leitud siirdehind väljendab kõige paremini turuhinda.

Määruses on kehtestatud veel ka kulude jagamise kokkuleppe, mille näol on tegemist spetsiifilise lepingutüübiga, mis võimaldab tehingu pooltel jagada kulusid ilma üksteise arvelt kasumit teenimata. Sellise lepingu kasutamisel on oluline see, et tehtavatele panustele peab vastama proportsionaalselt sama suur hüve.⁵³ Määruse kohaselt on kulude jagamise kokkuleppe seotud isikute vahel sõlmitud leping, millega jagatakse kokkuleppeosaliste vahel kulud ja riskid varade, teenuste või õiguste arendamisel, loomisel või omandamisel ning määratletakse poolte õigused kokkuleppe eseme suhtes⁵⁴.

Teenuse osutamise korral asendab kulude jagamise kokkuleppe, kui ühisel tegutsemisel otsustatakse kulud huvitatud osapoolte vahel jagada ilma, et omavahel seotud osapooled saaksid kasumit.

⁵⁰ Ernst & Young 2007-2008 Global Transfer Pricing Surveys.

⁵¹ Jagatakse vaid kulu.

⁵² Mõni muu meetod mida lubab kasutada ka Rahandusministri määrus, seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 11 lg3.

⁵³ Saag, M. 2007. Siirdehinnad Eestis. Tallinn: Professional Knowledge, lk 134.

⁵⁴ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 17.

2. JUHTIMISTEENUSE MAKSUSTAMINE

2.1. Juhtimisteenuse meetodi valik ja kulu arvutamine

Erialakirjanduses käsitletakse juhtimisteenuseid (*management services*) kui eraldiseisvat teenuste liiki. Juhtimisteenuste eest esitatava arvega võib päris oluliselt mõjutada seotud ettevõtte ärikasumit ja seega ka maksustamist. Näiteks kui emaettevõtte osutab oma tütaretevõttele raamatupidamisteenust, siis tuleb määrata ära, milline osa sellest teenusest on konkreetse isikuga seotud ning esitada arve just tema osa eest. Seotud isikute vahel tehtud tehingutes tuleb tõendada tehingu vastavust turutingimustele, samuti teenuse saamist ja vajalikkust ettevõtluseks.

Emaettevõttes tegelevad osad inimesed lisaks emaettevõtte enda majandustegevusega ka tütaretevõtte juhtimisega, mille sisuks võib olla teatud funktsioonide täitmine nt:

1. infotehnoloogiline tugi;
2. finantsjuhtimine;
3. strateegiline juhtimine;
4. tsentraalsed hanked;
5. turustustegevused nt globaalse brändi arendamine;
6. tootearendused jne.

Seotud osapoolte poolt teostatavate teenuste puhul tuleb hinnata, kas emaettevõtja poolt osutatavate teenuste puhul toimub ka tegelikkuses tütaretevõtjale vajaliku teenuse osutamine. Erialakirjanduses nimetatakse seda kasusaaja testiks (*benefit test*), mille käigus hinnatakse, kas saadud teenus oli ettevõtjale majandustegevuse korraldamiseks ning majanduslikult põhjendatud või jaotatakse kontserniettevõtjale mõne teise ettevõtja kulusid⁵⁵.

Selliste seotud isikute vaheliste tehingute tegemisel tuleb analüüsida järgmist:

1. kas teenust tegelikult osutati;
2. kas teenuse saaja saab majandusliku kasu;

⁵⁵ Vilet, M. Recharging Head Office Expenses, An Update. – International transfer Pricing Journal, 6/05, lk 116.

3. kas teenuse hind vastab turuväärtusele.

Osutatava teenusena käsitletakse reeglina sellist tegevust, mille tulemusel saab teine pool majanduslikult hinnatava hüve⁵⁶. Seotud isikute vaheline teenus loetakse osutatuks, kui teenusel on või võib tulevikus tekkida saaja jaoks majanduslik väärtus ning kui mitteseotud isik oleks võrreldavatel asjaoludel valmis sarnase teenuse eest tasuma või sarnast teenust pakkuma⁵⁷. Kontrollida, kas teine pool saab majanduslikku hüve, on võimalik kontrollida selliselt, et kui sellist teenust osutatakse mitteseotud isikule, siis kas selle eest küsitaks tasu ning kas teine pool oleks nõus selle eest maksma. Samuti kui seotud isik saaks sellist teenust mitteseotult isikult, kas ta oleks nõus selle eest maksma.

Suuremates kontsernides, kus tähtsamaid protsesse teostakse tsentraliseerituna, on aga teenuste osutamise fakti tuvastamine üsna keeruline. Näiteks kui kogu kontserni administratiivsed teenused toimuvad tsentraliseeritult, on keeruline finantsjuhi või raamatupidaja konkreetsele tütarettevõttele osutatava teenuse eest hüve leidmine. Siiski tuleb määrata, milline osa sellest teenusest, nt raamatupidamisest, on konkreetse ettevõttega seotud ja esitada arve just selle osa eest.

Kui Eesti ettevõtte on teenuse osutaja rollis, siis ei tohiks teenuste eest saadav hind jääda madalamaks, kui oleks nende teenuste eest saadud kolmandatelt isikutelt. Kui aga Eesti ettevõtte on teenuse saaja rollis, siis ei tohiks maksustatav tasu ületada nende teenuste turuhinda.

Määrus⁵⁸ sätestab, et maksumaksjale osutatud teenusena ei käsitleta teenust, mis dubleerib ülesannet, mida maksumaksja täidab ise või mida maksumaksja ostab ise mitteseotud isikult, välja arvatud, kui selline dubleerimine on ajutine või kui ülesannet või teenust dubleeritakse eesmärgiga vähendada vale otsuse vastuvõtmise riske. Dubleerimine võib olla näiteks juhul kui tütarettevõttel on olemas endal finantsjuht ning ka emaettevõttel on olemas finantsjuht, kes kontrollib lisaks veel tütarettevõtte finantsolukorda. Eesmärgiks on kontrollida tütarettevõtte finantsjuhi otsuseid ja tulemusi.

⁵⁶ Saag, M. 2007. Siirdehinnad Eestis. Tallinn: Professional Knowledge, lk 40.

⁵⁷ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 6 lg 2.

⁵⁸ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 6 lg 4 p1.

Samuti tuleb juhtimisteenuste saamisel olla valmis põhjendama, et saadud teenused on olnud vajalikud ettevõtluseks. Kulu loetakse ettevõtlusega seotuks, kui see on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil või on vajalik või kohane sellise ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud.

Juhtimisteenuse hinna kokkuleppimisel on oluline, et seotud isikud ei rakendaks omavahel teistsuguseid tingimusi kui nad teeksid seda mitteseotud isikute puhul. Tulumaksu määramisel võib maksuhaldur rakendada selliseid tehinguväärtusi, mida rakendavad omavahel mitteseotud isikud⁵⁹.

Siirdehindade regulatsiooni eesmärgiks on tagada, et seotud isikutega tehtavates tehingutes kasutatakse turuhinda. Seotud isikutega tehtavate tehingute hinnad peavad olema põhjendatud mõne Määruses toodud meetodiga.

Tehingute tegemisel, olgu siis seotud või mitteseotud isikutega, peab silmas pidama, et kõigi tehingute suhtes on maksuhalduril võimalik rakendada MKS sätestatud majandusliku tõlgendamise printsiipi. 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 sisule⁶⁰. Rakendamise eelduseks on see, et maksumaksja on püüdnud tehingule anda sisust erineva vormi, vähendades või vältides niiviisi maksukohustust. Kui maksumaksja suudab maksuhaldurile esitada majanduslikud argumendid tehingute sellise toimumise kohta, mis kinnitavad, et tehingute eesmärk ei olnud maksukohustustest kõrvalehoidumine, siis seda rakendada ei saa.

Üldiselt kasutatakse juhtimisteenuste siirdehinna määramisel võrreldava hinna meetodit või kulupõhist meetodit. OECD Juhend⁶¹ sätestab, et võrreldava hinna meetodit kasutatakse tõenäoliselt siis, kui teenuse saaja turul leidub mitteseotud ettevõtjaid, kes võrreldavaid teenuseid teineteisele osutavad, või siis, kui seotud ettevõtja osutab võrreldavatel tingimustel teenust ka mitteseotud iseseisvale ettevõtjale. Kulupõhist

⁵⁹ Tulumaksuseadus. 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903; 2007, 44, 318, § 50 lg 4.

⁶⁰ Maksukorralduse seadus. 20.02.2002.- RT I 2002, 26, 156; 2007, 44, 316, § 84.

⁶¹ OECD juhendi artikkel 7.31.

meetodit rakendatakse võrreldava hinna meetodi asemel olukorras, kus käsitlevate tegevuste olemus, kasutatavad varad ja oletatavad riskid on võrreldavad vastavate mitteseotud ettevõtjate omadega.

Käesoleva töö peatükis 2.2.1⁶² on analüüsitud võrreldava hinna meetodi kasutamise keerulisust juhtimisteenuste puhul. Sisemise võrreldava hinna kasutamisel on oluline teenuse osutamine nii seotud kui ka mitteseotud isikule, välise võrreldava hinna kasutamine on praktiliselt võimatu isegi siis, kui teenused on oma olemuselt sarnased.

Kulupõhise meetodi kasutamiseks on vaja leida juhtimisteenuse osutamiseks vajalike kulude suurus ning lisada sellele teenuse osutaja poolt täidetud funktsioonidele, kantud riskidele ja selles kasutatud vahenditele vastav kasumimarginaal. Samas on võimalik rakendada siirdehindade leidmisel ka kulude jagamise kokkulepet (*cost contribution agreement*).

Kulu jaotamisel erinevatele teenustele lähtutakse üldtunnustatud kuluarvestusmeetoditest, näiteks tegevuspõhine kuluarvestusmeetod (*activity based accounting*). Tegevuspõhine kuluarvestus kujutab endast meetodikat, mis mõõdab kulusid tegevustega, kuluressurssidega ja kulukandjatega seotud tulemusi. Ressursid seostatakse tegevustega ja tegevused omakorda kulukandjatega, lähtudes oluliste tegevuste kasutamisest⁶³. Käesoleva töö peatükis 2.2.3⁶⁴ on toodud kulude jaotamine otse-, kaud-, ja üldkuludeks.

2.2. Juhtimisteenuse määratlemine püsiva tegevuskoha ja peakontori vahel

Püsiv tegevuskoht on igasugune koht, mille kaudu toimub täielikult või osaliselt mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis⁶⁵, selleks võib olla filiaal, juhtimiskeskus (kontor, tehas) ja teenuste osutamise koht (nt juhtimine, konsultatsioon). Maksulepingu artikli 5 järgi erineb püsiva tegevuskoha mõiste siseriiklikust seadusest mõnevõrra, vastavalt siis on äritegevuse kindel koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub ettevõtte äritegevus. Selleks võib olla siis juhtkonna asukoht, filiaal, kontor, tehas jne.

⁶² Käesoleva töö lk 15.

⁶³ Haldma, T. Karu, S. 1999. Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes: Tartu Rafiko & AT Audiko, lk 114.

⁶⁴ Käesoleva töö lk 17.

⁶⁵ Tulumaksuseadus. 15.12.1999.- RT I 1999, 101, 903; 2007, 44, 318, § 7 lg 1.

Püsiva tegevuskoha tekkimist teises riigis reguleerib nii selle teise riigi siseriiklik regulatsioon kui ka topeltmaksustamise vältimise leping. Üldreeglina kohaldatakse selle regulatsiooni sätteid, mis on maksumaksjale soodsamad. Praktikas lähtutakse püsiva tegevuskoha määramisel sageli siiski maksulepingus sätestatust.

Määruse kohaselt on siirdehindade regulatsiooni objektiks ka mitteresidendi ja tema Eestis asuva püsiva tegevuskoha vahel tehtavad tehingud. Määrust kohaldatakse ka Eesti residentist juriidilise isiku ja tema välisriigis asuva püsiva tegevuskoha vahelistele tehingutele.⁶⁶

Mitteresidendi ja tema Eestis asuva püsiva tegevuskoha vahelise tehingu ning Eesti residentist juriidilise isiku ja tema välisriigis asuva püsiva tegevuskoha vahelise tehingu väärtuse hindamisel lähtutakse konkreetsest tehingust ning teatud juhtudel võib omavaheliste tehingute väärtuse kuludel põhinev määramine olla põhjendatud⁶⁷.

Kui mitteresident või Eesti residentist juriidiline isik ei osuta sama laadi juhtimisteenust mitteseotule isikule, võib tehingu väärtust määrata kuludele põhinevalt. Tehinguid, mis ei ole käsitletavad nõ ettevõtlusena, võivad püsiv tegevuskoht ja peakontor määratleda vaid kulude tasemel. Kui aga peakontor müüb kaupa püsivale tegevuskohale ja see omakorda edasi mitteseotud isikule, tuleb tehingut määratleda siirdehinna turuväärtuse määramise meetoditest lähtuvalt.

2.3. Näiteid juhtimisteenuse kasutamisest siirdehindade määramisel

Selles peatükis püüame luua hüpoteetilise Eesti ettevõtte näitel selle kohta, kuidas peaks siirdehindade määramise protsess toimuma, lähtuvalt nii Eesti siirdehindade regulatsioonist, OECD Juhendist kui ka erialakirjanduses tunnustust leidnud põhimõtetest. Arvestades siirdehindade määramise protsessi mahukust, on näite puhul toodud vaid autori arvates olulisemad teemad juhtimisteenuse siirdehindade määramisel. Siirdehindade määramine eeldab väga head finantsarvestust ja raamatupidamist.

⁶⁶ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 1 lg 1 p 1,2,3.

⁶⁷ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 8 lg 2.

Siirdehinna menetlus on üles ehitatud eesmärgiga leida hinnatava tehinguga võimalikult sarnane võrreldav turutingimustel teostatud tehing. Siirdehinna määramise menetlus algab tavaliselt majandusharu analüüsiga, mille peamiseks eesmärgiks on saada ülevaade selle majanduslikest aspektidest ja eripäradest. Eelkõige on selle eesmärk saada ettekujutus majanduskeskkonnast ning äritavadest, milles maksumaksja tegutseb.

Peale selle on veel vaja teostada ettevõtte analüüs, mille eesmärgiks on vaja välja selgitada peamised tugevused ning nõrkused võrreldes konkurentidega. Samuti teostatakse tegevusanalüüs, mille käigus tuvastatakse, milline osapool vastutab näiteks tootmise, müügi, turunduse või teeninduse eest, kuidas jaotuvad tehingu toimumisel osapoolte vahel funktsioonid, riskid ja varad. Üldreegli kohaselt on need otseses seoses osapoole poolt teenitava kasumiga.

Alles siis saame valida siirdehinna leidmise meetodi, mis sõltub konkreetsetest asjaoludest ja sobib kõige paremini siirdehinna määramiseks. Oluline on ka leida sarnased sõltumatud ettevõtted, leidmaks võimalikult sarnaseid tehinguid mida võib käsitleda võrdlusandmetena. Kogu siirdehindade määramise menetlus lõpeb saadud tulemuste usaldusvääruse kontrollimisega ning protsessi dokumenteerimisega. Kuid aja möödudes tuleb regulaarselt hinnata, kas rakendatavad siirdehinnad vastavad endiselt turuväärtuse põhimõttele.

Lähtuvalt siirdehindade menetluse mahukusest pöörame alljärgnevalt tähelepanu vaid olulisematele etappidele meetodi valikule ja võrdlusandmetele. Autor jätab menetluse etappidest analüüsimata majandusharu ja ettevõtte analüüsi.

Olgu tegemist ettevõttega kus emaettevõtte asub Soomes ja tütarettevõtte Eestis. Kontserni majandustegevuseks on särkide tootmine, mida turustatakse peamiselt Euroopas. Eestis asub tütarettevõtte, kelle peamiseks tegevusalaks on teatud särkide tootmine ja turustamine. Tütar toodab ka eraldi brändi, mida turustab peamiselt Eestis. Teatud funktsioone korraldatakse Soomes emaettevõtte poolt, milleks on:

1. hanketeenus – emaettevõtte tasemel toimub riiete hankimine;
2. finantstugi – aitab eelarvet koostada ja nõustab kontserniaruandluse täitmist;
3. infotehnoloogiline tugi – raamatupidamisprogrammi seadistamine.

Emaettevõtte teostab hanketeenuseid kvaliteetsema materjali soetamiseks. Materjali soetamine toimub suuremates mahtudes, mis soodustab suuremaid hinnasoodustusi. Finantsjuht aitab koostada tütarettevõtte eelarvet ja aruandeid, samuti teostab igasuguseid finantsanalüüse. IT arendamine on seotud eelkõige raamatupidamisprogrammi uuendusega ja seadistamisega.

Eesti tütarettevõtte peab olema võimeline tõendama, et teenuse osutamisega tehtud kulutused on seotud tema ettevõtlusega. Selleks peab Eesti tütarettevõtte esmalt tõendama, et saadud teenused on vajalikud ettevõtluseks, selleks analüüsitakse nn kasusaaja testiga teenuste vajalikkust. Teiseks peab Eesti tütarettevõtte tõendama, et ta tegelikkuses teenused on kätte saanud, et ei ole tegemist lihtsalt arve väljatamisega, vaid toimub hüve üleandmine.

Tõendamaks, millist teenust tegelikult osutati, on emasettevõtte ja tütarettevõtte vahel sõlmitud kirjalik leping. Leping on sõlmitud enne vastava kulutuse dokumenteerimist. Lepingus on kirjeldatud iga teenuse kohta eraldi, kohustused, riskid ja hüvede jaotamine mõlemate poolte vahel. Lepingus on määratud kindlaks ühistegevuse eesmärk, selles osalevad pooled, seotud kulud ning nende jaotamine. Eesti siseriiklik seadus lubab sõlmida lepinguid suuliselt, kirjalikult või mis tahes muus vormis. Siirdehindade kontekstis on oluline, et osapoolte käitumine on lepingutingimustega vastavuses.

Kas teenust on üldse osutatud, selle tõendamine on natukene loomingulisem. Teenuse saamise tõendamiseks ei ole ette nähtud kindlate tõendite loetelu, mistõttu võivad nendeks olla nii erinevad kirjalikud materjalid kui ka suulised seletused töötajatelt. Eesti tütarettevõtte kasutab hanketeenuse tõendamiseks kirjavahetust ja kangaste olemasolu. IT teenuse puhul on tõenduseks raamatupidamisprogrammi töötamine ja IT spetsialisti lähetusaruanded. Finantsjuhi poolt on koostatud tütarettevõtte eelarve ja aruanded.

Teenuse osutaja esitab koos arvetega ka kulude kalkulatsioonid, kus on näha, milliste töötajate kulud on sinna lisatud, kuidas on kulubaas leitud ja kas tehing on teostatud turuhinnas.

Sobiva siirdehinna meetodi leidmine on eelduseks õige siirdehinna leidmisel. OECD Juhendis⁶⁸ on rõhutatud, et rakendatava meetodi valik sõltub konkreetsetest asjaoludest, seega ei sätesta Juhend konkreetseid reegleid, millist siirdehinna meetodit tuleks kohaldada. Määruse⁶⁹ kohaselt tuleb määrata siirdehinna turuväärtus iga tehingu kohta eraldi. Alljärgnevalt vaatame eelpool kirjeldatud juhtimisteenuste lõikes sobiva siirdehinna määramise meetodi valikut.

Hanketeenuse siirdehinna mõju võrreldes teiste teenustega on Eesti majandustegevusele kõige suurem, mistõttu peatume meetodi valikul põhjalikumalt. Emaettevõtte poolt pakutava hanketeenuse siirdehinna leidmisel tuleks välistada võrdleva hinna meetod ja kasumil põhinevad hindamismeetodid (jagatud kasumi ning tehingupõhine tootluse meetod). Võrdleva hinna meetodi rakendamine nõuab, et võrdlusandmetena on võimalik kasutada sarnase teenuse turuhinda. Hanketeenust teostatakse emaettevõtte poolt ainult seotud isikutele on võrdlusandmete leidmine raskendatud ning kulutavate ressursside tõttu ei ole võrdleva hinna meetod otsterbekas.

Kasumil põhinevaid meetodeid kasutatakse tavapäraselt olukordades, mil teisi traditsioonilisi siirdehindade määramise meetodeid ei ole võimalik rakendada⁷⁰. Jagatud kasumi meetodi eesmärgiks on kasumi jaotamine selliselt nagu seda teeksid mitteseotud isikud, samuti analüüsitakse tehingu mõlema poole panuseid. Hanketeenuse puhul on keeruline määratleda jagatud kasumil põhineva meetodiga, kuna on raske määratleda tehingus osalevate seotud isikute tulusid ja kulusid. Tehingupõhise tootluse meetodi läbivaks ideeks on see, et samas valdkonnas ja samasugustes tingimustes tegutsevate ettevõtete kasumitootlikus peaks pikas perspektiivis olema sama⁷¹. Lisatav kasumimarginaal peaks vastama kasumi suurusele, mida vastav ettevõtte teeniks täites samu funktsioone, kasutades sama hulka kapitali või kandes sarnast riski võrreldes sõltumatu tehingupoolega. Tehingupõhise tootluse meetodi rakendamisel võib tekkida olukordi, kui seotud ettevõttele omistatakse maksustamise eesmärgil enam kasumit kui ta oleks teeninud sõltumatu osapoolena.

⁶⁸ OECD juhendi artikkelid 1.68 ja 1.70.

⁶⁹ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 11 lg 5.

⁷⁰ OECD juhendi artikkelid 2.49 ja 3.2.

⁷¹ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus kommenteeritud väljaanne. Tartu: OÜ Casus, lk 927.

Edasimüügi hinna meetodit kasutatakse siis, kui maksumaksja on seotud isikult saanud teenust ja müüb selle omakorda edasi mitteseotud isikule. Meetodi rakendamisel võetakse aluseks selle tehingu hind, millega isik müüb seotud isikult ostetud teenuse edasi mitteseotud isikule. Hanketeenuse puhul ei ole meil võimalik määratleda edasimüügi hinna meetodist lähtuvalt, kuna teenust osutatakse ainult seotud isikule.

Hanketeenuse siirdehinna määramisel on rakendatavad nii kulupõhine meetod kui ka kulude jagamise kokkuleppe. Hanketeenuse määratlemisel lähtutakse kulude jagamise kokkuleppest, kuna selle teenusega ei teki ühelegi poole kasumit. Mõlemad pooled saavad ühisest kokkuleppest vastavalt oma panusele ka hüved. Eriregulatsiooni ideeks on võimaldada kõikidel kokkuleppes osalevatel pooltel kasutada ühiselt loodud teenusest proportsionaalselt oma panusele teistele tasu maksmata⁷².

Emaettevõtte ja tütarettevõtte on sõlminud omavahel lepingu, milles on kajastatud Määruses⁷³ kohustuslikud asjaolud:

1. kokkuleppes osalejad;
2. kokkuleppesse kaasatud maksumaksjaga seotud isikud;
3. kokkuleppe ese;
4. kokkuleppe kestvus;
5. kokkuleppeosaliste osa eeldatavas tulemis ning eeldused ja põhimõtted, millest lähtuti selle osa kindlaksmääramiseks;
6. kokkuleppeosaliste ja nendega seotud isikute vaheline õiguste ja kohustuste jaotus
7. kokkuleppeosalise panuse vorm ja väärtus ning põhimõtted, millest lähtuti panuse suuruse määramisel koos panuse hindamisel kasutatavate raamatupidamisreeglite kirjeldusega;
8. kokkuleppega liitumise, kokkuleppest väljaastumise ning kokkuleppe lõpetamise menetluse ja tagajärgede kirjeldus;
9. reeglid panuste tasakaalustamiseks ja kokkuleppe tingimuste muutmiseks tulenevalt väliskeskkonna muutustest.

⁷² Saag, M. 2007. Siirdehinnad Eestis. Tallinn: Professional Knowledge, lk 129.

⁷³ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 17 lg 7.

Emaettevõtte osutab tütarettevõttele eelkirjeldatud teenusele lisaks veel teisi teenuseid - finants-, ja infotehnoloogiline tugi, mille siirdehinna määramisel lähtume kulupõhisest meetodist. Kulupõhise meetodi kasutamisel tuleb määratleda kulud, mis on seotud teenuse osutamisega. Edasi tuleb teha kindlaks, milline peaks olema lisatav kasumimäär. Mille leidmisel on võimalik kasutada nii siseseid kui ka väliseid võrdlusandmeid. Siseste võrdlusandmetena on võimalik kasutada kasumimarginaali, mida ettevõtte teenib sama teenust sõltumatule osapooltele osutades. Antul juhul osutab emasettevõtte kõiki loetletud teenuseid ainult kontsernisiseselt ning seetõttu puuduvad sisiemised võrdlusandmed. Väliste võrdlusandmete puhul üritatakse leida sõltumatute teenusepakkujate poolt teenitava keskimine kasumisarginaal sarnaste teenuste osutamisel. Praktikas kasutatakse kasumimäära leidmiseks andmebaasides sisalduvaid finantsinformatsiooni andmeid, kasutades nii riigisiseseid kui ka rahvusvahelisi andmebaase.

Seotud isikutega tehtava tehingu määramisel on oluline, et kasumimäär lisatakse õigetele kuludele, milleks teenuste puhul on teenuste osutamisega seotud kulud. Finantsjuht aitab koostada tütarettevõttele eelarvet ja aruandeid. Lähtuvalt eelnevast, tuleb sellise teenuse määramiseks arvutada välja tütarettevõttele osutatava teenusega kaasnevad kulud ja lisada nendele kuludele kasumimäär. Otsekulud, nagu näiteks finantsjuhi palgakulud, töötasudelt maksukulud, lähetuskulud ja telefonikulud tuleb, jagada proportsioonis kulutatud ajaga. Üldkuludest jagame konkreetsele teenusele osutatud kulud, näiteks finantsjuhi töökohaga kaasnevad kulud. Oletame, et finantsjuht kulutab kalendrikuus oma ajast tütarettevõtte teenindamiseks 20%. Emaettevõtte arvestuse kohaselt tuleb arvutada finantsjuhi kalendrikuu kuludest tütarettevõttele 20% kuludest. Meetodi rakendamiseks on vaja leida kasumimäär, mida võime leida Eesti andmebaasides sisalduvate andmete põhjal. Andmebaasist saame võrdlusandmeks, et sellise teenuse kasumimäär peaks olema 15%. Lähtuvalt sellest tuleb tütarettevõttele arvestatud kuludele lisada kasumimäär (15%) ja esitada arve vastavalt kuludele ja leitud kasumimäära summale.

Autori arvates peaksid juhtimisteenuse kulud olema arvetel eraldi välja toodud, et oleksid näha iga tütarettevõtte kulud, mida ta tegelikult tegi. Kui mingil põhjusel ei ole eraldi arvestamine võimalik, siis tuleb kulud määrata iga tütarettevõtte seisukohalt – kulud kannab see tütarettevõtte, kes saab hüvesid osutatud teenustelt.

Määruses eelistatakse Eesti andmebaasides sisalduvaid andmeid välisriigi andmebaasides sisalduvatele andmetele⁷⁴. Välisriikide andmebaasides sisalduvatele andmetele tuginedes võib saada eksitavaid andmeid, kuna erinevatel riikidel võivad olla näiteks täiesti erinevad raamatupidamisstandardid. Võrreldavate andmete leidmiseks on kasutatavad Äriregistri, Statistikaameti, Krediidiinfo jt kogutud andmed. Rahvusvahelisteks andmebaasideks on nt Amadeus ja Orbis. Võrdlusandmete leidmisel on oluline mõistlikkuse põhimõte⁷⁵.

Milliseid teenuseid osutatakse, sõltub suuresti ärimudelist, mille konkreetne ettevõtte on valinud. Ärimudel, kus iga tütarettevõtte on sisuliselt kasumikeskus – ise juhivad, ise investeerivad, töötab üldjuhul suhteliselt sõltumatuna. Suuremamahulisi investeeringuid planeerivad ja kinnitavad emaettevõtte. Sellisel juhul on juhtimisteenused üldjuhul väga väikesed ja seda osutatakse vaid üksikule majandusüksusele ning kõik teenuse osutamise seotud kulud, sealhulgas ka kasuminorm, võidakse tütarettevõtte arvele kanda.

Vastupidise näitena toome välja, tütarettevõtte kellel on Eestis piiratud funktsioonid. Näiteks kaks müügiinimest ja kogu äritegevus toimub selliselt, et Soomest ostetakse emaettevõtte kaup ja müüakse Eestis hulgimüüja tasemel edasi jaemüüjatele. Tugiteenus (*back-office*) tehakse täielikult Soome emaettevõttes. Soomes on raamatupidaja, kes kirjendab kõik kulud, finantsjuht kes koostab majandusaasta aruande jne. Seetõttu võib juhtimisteenus olla väga suur või valitakse määratlemisel teised põhimõtted. Ei määratleta enam juhtimistasu, vaid juba kauba marginaal on niivõrd väike, et leitakse turuhind ainult kaupa määratledes.

Seotud isikutega tehtavate tehingute käigus ei ole alati oluline mõlemale osapoolle kasumi teenimine, vaid selle sobivus kontsernile tervikuna. Kontsernile on selline tegutsemine kasulik, vähendades selliselt oma maksukoormust. Näiteks emaettevõtte teenib kahjumit ning ta asub madala maksumääraga riigis aga tütarettevõtte teenib kasumit, kuid asub kõrgema maksumääraga riigis. Erinevate juhtimisteenuste abil vähendatakse tütarettevõtte kasumit ja emaettevõtte kahjumit.

⁷⁴ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. 01.01.2007.- RTL, 21. 11. 2006, 81,1506, § 3 lg 3.

⁷⁵ Siirdehinna turuväärtusele vastamise tõendamiseks nõutavate dokumentide hulk ja detailsus peavad vastama konkreetse tehingu asjaoludele ja tehingu hinnale ning need peavad olema piisavateks, tõendamaks siirdehinna vastavust turuväärtusele. Siirdehinna määramise juhend. 2007. Soovituslik juhendmaterjal, lk 17.

Teenuste osutamisel tuleks arvestada teenuste sisu, mahtu ning teenuse osutamisega seotud kulusid ja riske. Arve esitamisel teisele poolele on kindlasti juhtimisteenuste puhul üheks riskiks see kas teenust ikka osutati ning muud riskid mis, võivad tekkida, näiteks konkurendirisk (samasugust teenust pakuvad ka konkurendid), tööjõurisk (puuduvad head spetsialistid), samuti risk, et teenuse osutamisega ei tulda toime. Samuti tekib risk sellest, et hind on vale.

Kontserni puhul seisneb kasu selles, et iga üksik kontserni ettevõtte ei peaks maksma tulumaksu valede hindade pealt, kui aga võtame dividendi maksmise (kui võtame tütarettevõtetest dividende), siis ei ole vahet, kas maksta tulumaksu siirdehindade korrigeerimise kaudu või maksta see Eestis dividendina, kontserni tasemel jääb tulumaksusumma samaks.

Eestis kehtiva tulumaksusüsteemi arvestades võib eeldada, et rahvusvahelised kontsernid ei vii Eestist varjatult kasumit välja, vaid pigem akumulatsioonid selle siinsetesse tütarettevõtetesse või püsivatesse tegevuskohtadesse. Siirdehinna korrigeerimine toob kaasa maksulaekumise riigieelarvesse, mille tulemusena tuleb jälgida ka lähinaabritel kehtivaid siirdehindade regulatsioone. Lisas 2 on välja toodud lähiriikides kehtivad siirdehindade regulatsioonid, millest võime näha, et võrreldes Läti ja Leeduga (15%) on Eestil (21%) tulumaksumäär kõrgem. Kõrgem tulumaksumäär võib põhjustada kontsernide kasumi väljaviimist Eestist.

Maksuhalduril on õigus maksukohustlast tagasiulatuvalt kontrollida kuus aastat kui maksusumma on tahtlikult tasumata või kinni pidamata. Tavapärase maksusumma määramise aegumistähtaeg on kolm aastat.⁷⁶ Seotud isikute vaheliste tehingute siirdehindade korrigeerimine on kahtlust äratav, mistõttu on see ettevõtetele risk sattuda maksuhalduri huviobjekti alla.

⁷⁶ Maksukorralduse seadus. 20.02.2002.- RT I 2002, 26, 156; 2007, 44, 316, § 98 lg 1.

KOKKUVÕTE

Euroopa Liidu liikmesriigina on Eesti seotud Euroopa Liidu õigusega ning sellest tulenevate kohustustega. Euroopa Ühenduse asutamislepingus on sätestatud põhivabaduste, milleks on kaupade, teenuste, tööjõu ning kapitali vaba liikumine, rakendamine ning seetõttu tuleb seadusandlus viia kooskõlla direktiividega.

Eestis kehtiva tulumaksusüsteemi kohaselt ei kuulu residendist äriühingu poolt teenitud kasumid tulumaksuga maksustamisele kuni nende jaotamiseni. Eesti ettevõtetel ei tekki tulumaksukohustust tingimusel, et teenitud kasumi arvelt ei tehta kasumijaotisi. Seetõttu erineb Eesti tulumaksusüsteem oluliselt traditsioonilisest tulumaksusüsteemist, mille puhul maksustatakse ettevõtte poolt teenitud kasum juba nende teenimisel.

Mitteseotud isikud tegutsevad reeglina kasumit maksimeerides, mistõttu on turuhind tasakaalus. Omavahel seotud isikute vahelise tehingu käigus võib seotud osapooltel tekkida maksukohustuse optimeerimiseks soov leppida kokku turuhinnast erinev hind. Vältimaks siirdehindade kaudu tulumaksukohustuse välja viimist, on rahvusvahelises maksuõiguses lepitud kokku turuväärtuse põhimõte, mille kohaselt kontsernisiseses tehingutes rakendatud siirdehinnad peavad vastama turuhinnale. Seetõttu on piiriüleste tehingute korral tavaliselt igal riigil maksumaksjate ühetaolise kohtlemise ja maksustamise neutraalse tagamise eesmärgil õigus siirdehindu korrigeerida.

Siirdehindade regulatsiooni eesmärk on kaitsta riigi maksubaasi ning selle kaudu kindlustada tulumaksu laekumine riigile. Seetõttu täidab siirdehindade regulatsioon selget fiskaalpoliitilist eesmärki, sest vastasel juhul jäävad varjatud kasumieraldised Eesti riigieelarvesse laekumata. Seega on siirdehindade regulatsioon üheks paremaks meetodiks maksude kõrvalehoidmise vältimiseks.

Rahvusvahelised kontsernid võivad omavahel kokku leppida viisil, mille tulemusena kõrge tulumaksumääraga riigis asuv emaettevõtte müüb teenuseid madalama tulumaksumääraga riigis asutatud tütarettevõttele odavalt või ostab viimaseid teenuseid kõrge hinna eest. Selle tulemusena teenib madalama tulumaksumääraga riigis asutatud tütarettevõtte kõrget ning

kõrge tulumaksumääraga riigis asuv emaettevõtte madalat kasumit. Mille tulemusena kantakse kontsernisiseselt kõrges tulumaksumääraga riigis teenitud kasum maksuvabalt teise riiki, kus kasum maksustatakse madala tulumaksumääraga.

Rahandusministri määruse kohaselt kasutatakse seotud isikute vahel tehtava tehingu turuväärtuse määramiseks viit meetodit, milleks on võrdleva hinna, edasimüügihinna, kulupõhine, jagatud kasumi ja tehingupõhise tootluse meetod. Samas lubab Määrus kasutada ka teisi meetodeid, kui nende abil on võimalik leida kõige täpsemalt tehingu turuhind. Maksumaksja peab olema valmis maksuhaldurile põhjendama sellist meetodit ning selle rakendamist.

Siirdehindade regulatsioon ei piirdu ainult meetodite kirjeldamisega, vaid reguleerida tuleb kogu siirdehindade määramise menetlust. Ühelt 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.

Töös on analüüsitud abstraktse Eesti ettevõtte näitel, kuidas peaks praktiliselt siirdehindade määramise protseduur toimuma lähtuvalt rahvusvaheliselt aktsepteeritud siirdehinna määramise põhimõtetest. Siirdehindade määramise menetlus nõuab hindajalt häid teadmisi nii maksuõiguse valdkonnas, finantsjuhtimises ja raamatupidamisealaseid teadmisi. Siirdehindade menetlus on aeganõudev ja keeruline. Samas sõltub meetodi rakendatavus ka võrdlusandmete olemasolust, mistõttu on siirdehindade määramise meetodi valik ning võrdlusandmete leidmine, omavahel tihedalt seotud. Tihti võib algselt valitud meetodi kõrvale jätta, sest puuduvad võrdlusandmed selle rakendamiseks. Samuti tuleb aja möödudes regulaarselt hinnata, kas rakendatavad siirdehinnad vastavad endiselt turuväärtuse põhimõttele.

Lõputöö analüüsi tulemusena leidis autor, et juhtimisteenuse siirdehinna määramiseks ei sobi kõige paremini kulupõhine meetod. Kulupõhise meetodi kasutamisel leitakse kasumimäär mitteseotud isikute vahel tehtavast võrreldavast tehingust, on oluline selles võrreldavas tehingus kasutatud sarnast kulude struktuuri nagu seotud isikuga tehtavas tehingus. Kulupõhise meetodi kasutamisel peab seotud ja mitteseotud isikute vahel tehtavates tehingutes kulude struktuur kokku langema ning kindlasti olema võrreldav.

Praktikas on keeruline leida võrreldavaid nii väliseid kui siseseid. Pole võimalik võrrelda juhtimisteenuse hinda, mida pakub mitteseotud konsultatsiooniettevõtte seotud ettevõtte juhtimisteenuse hinnaga. Kuna seotud isikutel ei ole vaja teha turunduskulusid ning reklaamikulusid. Olemas on kindel klient ehk seotud isik ning nõus teenuse eest maksma. Praktikas võib tekkida ka probleeme erinevate üldkulude jagamine teenustele. Olgu selleks siis näiteks juristi töökohaga kaasnevad kulud. Kui teenuse osutamisega seotud kulude hulka on arvatud kulusid, mida ei tuleks sinna tegelikult arvata või neid kulusid jaotatakse erinevatele isikutele ebakorrektselt, on kulupõhise meetodi kasutamine kaheldav. Õige kulubaasi leidmine on olulise tähtsusega, millest sõltub ka sellele lisatava kasumimäära suurus.

Võrreldava hinna meetodit sobib kasutada siis, kui osutatakse teenust nii seotud kui ka mitteseotud isikutele. See tähendab, et on olemas sisemine võrreldav hind, mis annab kõige usaldusväärsema tulemuse. Kasutades võrdlusandmeteks välist hinda, on keeruline juhtimisteenust määratleda. Teenuse sisust lähtudes võib see olla sarnane, kuid lähtudes hinnakujundusest võivad mitteseotud isikud kasutada teenuse hinnakujunduses kulusid mida, seotud isikud ei kasuta, näiteks reklaamikulu, krediidirisk (kliendid ei tasu teenuse eest) jne.

Samuti sobib juhtimisteenuse siirdehinna määratlemiseks kulude jagamise kokkuleppe. Kulude jagamise kokkuleppe korral jagatakse arendustegevusega seotud kulud osapoolte vahel ning põhjusel, et kõik finantseerijad kannavad võrdselt riski, ei lisata kuludele kasumimarginaali. Kulude jagamise kokkuleppe peamiseks puuduseks on objektiivse kulude jaotamise põhimõtte leidmise keerukus.

Lisaks eelnimetatud kolmele meetodile, võib maksumaksja ise ka meetodi leiutada. Oluline on, et see meetod võimaldab võimalikult täpselt tehingu turuhinda kindlaks määrata. Kuid siin peab maksumaksja olema võimeline piisavalt detailselt maksuhaldurile seda meetodit tutvustama ja selle meetodi rakendamist põhjendama.

Nagu eelnevast lähtub on meetodi valimine üks keerulisemaid ülesandeid siirdehinna määramise menetluses. Raske on sätestada üldist ning piisavalt täpset reeglit, mille kohaselt oleks võimalik igas elulises olukorras leida kõige sobilikum meetod. Siiski on võimalik tuua välja mõned põhimõtted, millest tuleks sobiva meetodi valikul lähtuda.

Esiteks ei ole siirdehinna määramise meetodite loetelu ammendav ning maksumaksjatel on lubatud rakendada mõnda muud meetodit. Teiseks põhimõtteks on, et nõutud on ainult ühe siirdehinna meetodi rakendamist nn parima meetodi printsiip. Kolmandaks tuleks valitud meetodit rakendada järjepidevalt, meetodi vahetamisel peab maksumaksja põhjendama, miks varasemalt kasutatud meetod ei ole enam usaldusväärsem.

Leidmaks juhtimisteenusele õige siirdehind toob autor välja mõned ettepanekud. Eelkõige on oluline lepingu olemasolu kahe osapoole vahel ning, et osapoolte käitumine vastaks lepingu tingimustele. Juhtimisteenuste kulud tuuakse arvetel eraldi välja, et oleks näha iga osapoole kulud, mida ta tegelikult tegi. Samuti teenuse saajal oleks võimalus veenduda teenustasu suuruse põhjendatuses ning esitada selleks saadud arvestusi ning dokumente ka vajadusel maksuhaldurile. Kõige olulisem on muidugi, et seotud isikud teevad tehinguid turuhinnas.

Tavapäraselt on ettevõtete vahel tihe konkurents, samuti võib pidada maksutulude laekumist riikide vaheliseks konkurendiks. Riikide soovist langetada tulumaksumäärasid ning kaitsmaks riigi maksutulude laekumisi, on tinginud laiendada riigi maksubaasi siirdehindasid maksustades. Eesti riik peab rohkem pöörama tähelepanu oma maksutulude laekumistele. Arvestades seda nii kergemel kui rasketel aegadel majanduses. Meelitades välisinvestoreid siia tagamaks ühisturu toimimist ning piirata kasumi väljaviimist Eestist.

SUMMARY

The present work consists of introduction, two chapters, and conclusion. The first chapter deals with the explanation of transfer pricing concept and brings out the principles for determining transfer pricing. A survey of the persons who are considered to be connected with each other, is given. Further on, adjusting methods of transfer pricing are scrutinized. The second chapter deals with the analysis of management services in the transactions between the persons connected. Choosing the appropriate method is one of the most complicated assignments in the process of determining transfer pricing, because the size of the transfer pricing obtained and the profit of participant of transaction are dependent on the chosen method.

The main aim of the present work was to clarify both the concept of transfer pricing and taxation of transfer pricing in connection with rendering management services. For this purpose the author of the work has taken under observation theoretical viewpoints and brought out practical guidelines for determining transfer pricing methods and prerequisites for applying them. It comes out that determining management services is one of the complicated tasks, because the process involves not only the methods concerning comparison price, cost-based, and profit division. It is essential to analyse the fact if the service was rendered or not, how to define the beneficiary and if the enterprise needs the corresponding service.

As a result of the analysis the author of the work came to the conclusion that there exists no definite and solely right method to find transfer pricing in the management services. In order to determine transfer pricing the following methods come in handy including cost-based method, comparing price method, and agreement to divide the costs. As the applicability of the methods depend on the existence of comparison data, the choice of the method to determine transfer pricing and finding comparison data are closely connected with each other. As it may often happen that the initially chosen method cannot be applied and should be left aside, due to the lack of comparison data.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Aav, M. 2006. Kuidas leida siirdehindadele õige turuväärtus. http://www.emta.ee/failid/TP_artikkel.pdf 20.11.2007
2. Aav, M. 2006. Seotud isikute vahelised tehingud. – RP, 5/06, 29-29.
3. Arula, K. 2006. Maksuviidad 2007. Tallinn: Äripäeva Kirjastuse AS.
4. Aruste, V. 2007. Siirdehinnad & eelotsused. Aktuaalsed küsimused MKSi rakendamisel. Haabneeme: Hansa Äriteenuste OÜ.
5. Eesti Vabariigi Põhiseadus. 28.06.1992. - RT 1992, 26, 349, RT I 2003, 64, 429.
6. Ernst & Young 2007-2008 Global Transfer Pricing Surveys [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/International/EY_Tax_TPSurvey_2007/\\$file/Tax_TP_Survey_2007.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/International/EY_Tax_TPSurvey_2007/$file/Tax_TP_Survey_2007.pdf) 19.02.2008
7. Haldma, T. Karu, S. 1999. Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes: Tartu Rafiko & AT Audiko.
8. Juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargimaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele. http://www.emta.ee/public/OECD_TP_tolge_050120071.pdf 10.10.2007
9. Konkurentsiseadus. 05.06.2001.- RT I 2001, 56, 332; RT I 2007, 13, 69.
10. Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu.
11. Maksukorralduse seadus. 20. 02. 2002.- RT I,2002, 26, 150, RT I, 2007, 44, 316.
12. Rahandusministeeriumi määrus 10. novembrist 2006 nr 53 “ Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid” RTL 2006, 81, 1506.
13. Saag, M. 2007. Siirdehinnad Eestis. Tallinn: Professional Knowledge.
14. Seletuskiri maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde http://eoigus.just.ee/?act=6&subact=1&OTSIDOC_W=161823 19.03.2008
15. Seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkiva topeltnmaksustamise kõrvaldamise konventsiooniga ühinemise konventsioon ja selle allakirjutamise protokollu ratifitseerimise seadus. RT II 2006, 24, 65.
16. Siirdehinna määramise juhend. Soovituslik juhendmaterjal. Tallinn 2007. http://www.emta.ee/public/Siirdehinna_maaramise_juhend_0407.pdf 30.12.2007
17. Vilet, M. Recharging Head Office Expenses: An Update. – International transfer Pricing Journal, 6/05.
18. Äriseadustik. 15.02.1995. – RT I 1995, 26 - 28, 355; RT I 2007, 67, 413.

LISAD

1. Lisa 1- Maksuametile deklareeritud TSD jah vastanud ettevõtete analüüs
2. Lisa 2 – Naaberriikides kehtestatud siirdehindade regulatsioonist

Lisa 1. Maksuametile deklareeritud TSD jah vastanud ettevõtete analüüs

Küsimus TSD preambulas	"JAH" vastasid 2008 jaanuaris	"JAH" vastasid 2008 veebruaris	"JAH" vastasid 2008 märtsis
Kas maksustamisperioodil on sooritatud tehinguid seotud isikutega?	10 872	11 003	11 086
Kas maksukohustuslane on osaline seotud isikute vahelises kulude jaotuse kokkuleppes, millele laienevad kohustuslikud kulude jaotuse kokkulepete dokumenteerimise nõuded?	1 457	1 445	1 430
Kas maksukohustuslasele on kohustuslikud seotud isikute vaheliste tehingute detailsed dokumenteerimise reeglid?	2 805	2 817	2 687

Allikas: Maksu- ja Tolliameti statistika

Lisa 2. Naaberriikides kehtestatud siirdehindade regulatsioonist

Riik	Ettevõtete tulumaksumäär	Siirdehinna regulatsiooni kehtivus	Dokumenteerimisnõue	Kasutatavad meetodid	Eelotsuste regulatsioon
Eesti	Kasumi teenimisel maksustamist ei toimu, 21 % kasumi jaotamisel	Kehtib piiriülestele ja riigisisestele tehingutele	Kehtib dokumentatsiooni kohustus, esitada tuleb maksuhalduri nõudmisele järgneva 60 päeva jooksul.	*võrreldava hinna *edasimüügi hinna *kulupõhine *jagatud kasumi *tehingupõhine tootluse * lisaks on lubatud ka muu meetodi kasutamine	Puudub eelotsuse regulatsioon siirdehindade osas
Soome	26% teenitud tuludelt	Kehtib piiriülestele ja riigisisestele tehingutele, maksustatav on seotud isikuga tehtud tehingust saamata jäänud tulu	Kehtib dokumentatsiooni kohustus ainult piiriülestele tehingute kohta ja esitama ei pea iseseisvad väikesed ja keskmise suurusega ettevõtjad ning 60 päeva jooksul tuleb esitada maksuhaldurile	*võrreldava hinna *edasimüügi hinna *kulupõhine *jagatud kasumi *tehingupõhine tootluse	Kehtib eelotsuse regulatsioon
Läti	15% teenitud tuludelt	Kehtib piiriülestele tehingutele ja riigisisestele tehingutele ainult siis kui ühel poolel on 90% osalus	Dokumentatsiooni kohta kindlaid juhiseid ei ole, maksuhalduri küsimisel peab esitama dokumendid, mis tõendavad, et tehingud on turuväärtuses.	*võrreldava hinna *edasimüügi hinna *kulupõhine *jagatud kasumi *tehingupõhine tootluse	Puudub eelotsuse regulatsioon
Leedu	15 % teenitud tuludelt ja 13% väikeettevõtetele (n töötajate arv alla 10)	Kehtib piiriülestele ja riigisisestele tehingutele	Kehtib dokumentatsiooni kohustus, esitada tuleb maksuhalduri nõudmisele järgneva 30 päeva jooksul.	*võrreldava hinna *edasimüügi hinna *kulupõhine *jagatud kasumi *tehingupõhine tootluse	Puudub eelotsuse regulatsioon

Allikas: Autori koostatud kasutatud allikatena Soome, Läti ja Leedu makshalduri veebileht: <http://www.vero.fi/>, <http://www.vid.gov.lv/eng/index.htm>,
<http://www.vmi.lt/en/>